

VALORACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE POR UTILIZACIÓN DE VEHÍCULO DEL EMPLEADOR. DE LA «DISPONIBILIDAD» A LA «MODULACIÓN» A TRAVÉS DE PRESUNCIONES

[Comentario a la SAN, de 13 de abril de 2009, rec. núm. 439/2006] *

RAQUEL PÉREZ CALVO

Inspectora de Hacienda del Estado

JOSÉ MARÍA PÉREZ CALZADA

Técnico de Hacienda

Extracto:

Con esta Sentencia de 13 de abril de 2009 la Audiencia Nacional reniega del criterio de «disponibilidad» de los vehículos cedidos por las empresas a sus empleados para uso mixto, laboral y particular, a efectos del cálculo de la retribución en especie en el IRPF, que anteriormente había establecido en Sentencia de 12 de diciembre de 2007, para pasar a establecer que este criterio de «disponibilidad» debe ser modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo atenderse a la efectiva utilización y no a la mera facultad de disposición.

Si esta «modulación» de la efectiva utilización se lleva a cabo comparando los kilómetros particulares con los realizados para uso laboral, podemos encontrarnos, en el caso de un trabajador, con resultados muy distintos a pesar de que durante una serie de años realice idéntico número de kilómetros particulares, por el mero hecho de que en cada uno de esos periodos haya realizado muchos o pocos kilómetros laborales.

En el caso de que para proceder a la «modulación» tengamos en cuenta exclusivamente la efectiva utilización del vehículo para uso particular, deberíamos comparar los kilómetros privados realizados por un trabajador con esos mismos kilómetros realizados por el resto de empleados, lo que nos llevará a resultados totalmente distintos y contradictorios para ese trabajador, en los distintos años, como consecuencia de que el resto de empleados haya realizado más o menos recorrido privado, aunque él haya hecho siempre el mismo uso particular del vehículo.

Para resolver estas inconsistencias la Sala recurre a tomar prestada, aunque parcialmente, una presunción aplicada en unas actas levantadas por la Inspección de los Tributos a la misma empresa con motivo de la regularización de las cuotas del IVA soportado por la entidad por el arrendamiento de los vehículos, a pesar de que la Ley del IRPF fija un criterio de cuantificación donde no admite presunción alguna.

Palabras clave: uso mixto, renta en especie, disponibilidad, modular, presunción, cálculo teórico, limitaciones de uso, prorrateo y estanqueidad.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 316, julio 2009, págs. 84-88. La sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ033180.

CALCULATING PAYMENTS IN KIND FOR USE OF THE EMPLOYER'S VEHICLE. FROM «AVAILABILITY» TO «MODULATION» THROUGH PRESUMPTIONS

[Commentary on ruling of the Spanish National Court of 13 April 2009, appeal number 439/2006] *

RAQUEL PÉREZ CALVO

Inspectora de Hacienda del Estado

JOSÉ MARÍA PÉREZ CALZADA

Técnico de Hacienda

Abstract:

THIS paper surveys recent rulings of the Spanish National Court (Audiencia Nacional) on the consideration of vehicles provided by companies to their employees for both labour personal and mixed use, in order to calculate the corresponding payment in kind for the Spanish Personal Income Tax (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). In particular, it focuses on the Audiencia Nacional Judgement of 2009 April 13th, which modulates the criterion of «availability» of these vehicles (settled in its previous Judgement of 2007 December 12th), by taking into account both the work position features of the employee and the actual use of the vehicle. The paper shows the inconsistencies underlying these modulations, and reviews the solution thereof in the Audiencia Nacional Judgement of April 2009: to make resort to a presumption which was previously applied in a report by the Taxes Inspection on the regularization of the VAT quotas paid by the same company on the leasing of the vehicles, despite the fact that the Spanish Personal Income Tax Act establishes a quantification criterion where no presumption is envisaged.

Keywords: mixed use, payment in kind, availability, modulation, presumption, theoretical calculation, limitations in use and apportionment and tightness.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 316, julio 2009, págs. 84-88. La sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ033180.

La Sentencia de 13 de abril de 2009 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (NFJ033180) estima parcialmente el recurso número 439/2006 presentado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y resuelve que para el cálculo de la retribución en especie que supone la entrega por la empresa de vehículos a los empleados para destinarlos a un uso mixto, laboral y particular, el criterio de disponibilidad debe ser modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición, distinguiendo entre los usuarios que realizan el trabajo de visitadores médicos y los directivos de la entidad. Con ello se aparta totalmente del criterio mantenido con anterioridad por la misma Sala de la Audiencia Nacional, que en Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (NFJ027413) en un caso idéntico estableció que «la valoración efectuada por la Administración es correcta y se acomoda a la finalidad de la norma, toda vez que lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquél ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral».

Comenzaremos extractando la nueva sentencia citando los párrafos que hemos considerado más significativos de los contenidos en los distintos fundamentos jurídicos, sin perjuicio de las referencias a aquellos otros que haremos en el posterior comentario.

En el fundamento jurídico segundo se expone:

«[...] La Inspección, en su informe ampliatorio al acta, fundamenta la propuesta de regularización en base a que la empresa sólo ha considerado como tiempo dedicado a fines particulares de los vehículos el periodo de vacaciones, días festivos y fines de semana (para los agentes vendedores sólo el domingo) sin incluir importe alguno por las horas fuera de jornada de los días laborales, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos. Por ello, se debe calificar como renta la mera facultad de disposición o susceptibilidad de uso particular con independencia de que exista o no utilización efectiva para dicho fin, por lo que la Inspección entiende que la entidad debe computar también como uso privado la parte proporcional de las horas que estando el vehículo a disposición

empleado, no estén dentro de la jornada laboral, incluyéndose tanto el tiempo de transporte o desplazamiento al lugar de trabajo como las horas de descanso».

En el fundamento tercero señala:

«[...] La cuestión controvertida se centra en determinar la forma de calcular la retribución en especie, a efectos del IRPF, que supone la entrega por la actora de vehículos automóviles a sus empleados para destinarlos a un uso mixto, laboral y particular».

«[...] En supuestos como el que se enjuicia, de uso mixto de los vehículos, la cuestión nuclear se centra en determinar el cómputo de su uso para fines particulares, que es lo único que constituye "retribución en especie" [...]».

«En el presente supuesto, la Administración, fundándose en el criterio de la disponibilidad, que se sustenta en la facultad de disposición que el trabajador tiene sobre el vehículo fuera del horario que constituye su jornada laboral, estimó que existía, en los ejercicios 1999 a 2002 comprobados, una disponibilidad para uso personal de un 79,9% para los comerciales y de un 80,70% para los directivos. Este porcentaje de imputación viene a reconocer como uso de empresa exclusivamente las horas laborables previstas en el Convenio, presumiendo la existencia de retribución en especie por el resto del tiempo».

En el fundamento jurídico cuarto establece que:

«La Sala considera excesiva la imputación efectuada por la Inspección del uso privado de los vehículos, que ha sido calculado teóricamente a través de una operación resultante de aplicar el criterio de disponibilidad. Este exceso de imputación se considera todavía más patente en el caso de los comerciales».

«En efecto, se aprecia respecto del criterio de disponibilidad que no se corresponde adecuadamente con el tenor literal del artículo 43 de la Ley del Impuesto que alude a la "utilización" y no a la "facultad de utilización", y fundamentalmente que dicho criterio no resulta íntegramente trasladable en algunos supuestos, como el de los visitantes médicos, en que los vehículos cedidos por la empresa constituyen su instrumento de trabajo».

«Pero es que, además, tal y como señala la parte, el criterio de disponibilidad no fue aceptado por la propia Inspección en la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios, sosteniéndose por el Inspector Jefe en el correspondiente acto administrativo:».

«Pues bien, en el presente caso no puede decirse que la afirmación base haya quedado debidamente demostrada por la Inspección tributaria toda vez que del hecho de que los vehículos en cuestión hubiesen sido puestos a disposición de los empleados de la Entidad de forma ininterrumpida y por periodos de tiempo continuados sin exigir que, al término de la jornada laboral, los vehículos citados debieran depositarse en locales señalados por la Entidad, no puede deducirse que los referidos vehículos utilizados para usos particulares de los empleados durante todas las horas restantes [...]».

En el fundamento quinto la Audiencia Nacional señala:

«Sostiene la recurrente, como ya hiciera desde el inicio, un porcentaje medio de utilización empresarial ascendente al 75% para los visitadores, y del 60% para el resto de personal, alegando que dicho criterio guarda relación con el adoptado para calcular las cuotas de IVA deducible para el mismo periodo, criterio que utiliza como base los kilómetros realizados en los desplazamientos».

«[...] Si bien en el ámbito del IRPF las normas que regulan la delimitación y valoración de las rentas en especie consistentes en la entrega de vehículos –arts. 43 y 44 LIRPF– no contemplan presunción legal alguna para hallar el grado de utilización de los vehículos, sin embargo nada impide que la Sala considere conforme a Derecho acudir al porcentaje fijado en el IVA para la misma sociedad y que aplica para los visitadores médicos el porcentaje de afectación de los vehículos a la actividad empresarial declarado por la propia sociedad, ascendente al 75%, y para el resto de empleados la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales consistente en un 50%, que no es el declarado por la sociedad ni tampoco el aplicado por la Inspección, pero que se considera conforme a las características de los puestos de trabajo desempeñados por los trabajadores y a la efectiva utilización del bien».

«Conforme a cuanto antecede, procede aceptar en el caso de los visitadores médicos la declaración de la empresa recurrente de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un 75%, y determinar para el resto de los empleados un porcentaje de afectación de los vehículos a las actividades empresariales en un 50%».

Tras todo lo anterior, la Audiencia Nacional en su fallo decide: «ANULAR la resolución impugnada y los acuerdos de liquidación que trae causa en cuanto al porcentaje de afectación de los vehículos a actividades empresariales que será del 75% declarado por la entidad para los visitadores médicos y del 50% para el resto de empleados de la empresa».

Una vez resumida la sentencia, queremos destacar determinados aspectos de la actuación de la Inspección tributaria que, de la lectura de los distintos fundamentos jurídicos, entendemos que no están lo suficientemente claros y, también, intentar poner de manifiesto cómo esa actuación está guiada por los principios que, entendemos, instaura la legislación aplicable.

En primer lugar, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, vigente en el periodo objeto de regularización tributaria, señala en su artículo 43 para las rentas en especie:

«Constituyen rentas en especie la utilización, consumo y 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».

La valoración de estas rentas en especie se establece en el artículo 44.1:

«Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

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

a) [...]

b) En el caso de 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% 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 mercados que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior».

Debe, pues, quedar claro que son retribuciones en especie para los trabajadores de una empresa la utilización para fines particulares de bienes del empleador, pero también lo serán el consumo u obtención, para fines particulares, de derechos o servicios. Igualmente hay que destacar que lo único que pretende este artículo 44 es valorar las distintas rentas en especie, las cuales han sido definidas en el artículo anterior y que, repetimos, comprenden la **utilización, consumo u obtención**, para fines particulares, de **bienes, derechos o servicios**. Es por ello que, a pesar de la redacción del encabezado de cada párrafo del artículo 44.1.1.º b), donde escuetamente hace referencia a «utilización o entrega de vehículos...», o donde se dice «en el supuesto de uso...», deberemos entender que se refiere tanto a la utilización del vehículo para fines particulares, como a la posesión del derecho de uso del mismo fuera de la jornada laboral, puesto que la entidad propietaria de tal derecho (el empleador) que, a su vez, lo ha adquirido del propietario del automóvil mediante contrato de arrendamiento, lo cede al trabajador y no le impone restricción alguna para su utilización.

Asimismo, hemos de destacar que la ley establece, de una forma inequívoca, la valoración de tal renta en especie, fijándola para el caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador en el 20% del valor de mercado, que correspondería al vehículo si fuese nuevo y no impone ninguna condición, ni fija presunción alguna.

A la vista de un mandato tan preciso de la norma, no parece adecuado a la Inspección hacer agrupaciones de empleados en función de que para realizar sus trabajos deban conducir vehículos o no deban hacerlo, o aun en el caso de que deban conducir según que hagan muchos kilómetros o pocos, o que conduzcan el vehículo que después se llevan a su casa o bien otro distinto, e incluso que, con independencia del grupo en que los queramos encuadrar, cuando lo tengan a su disposición utilicen el automóvil mucho, poco o nada. La ley está valorando una retribución en especie, esto es, la utilidad que el vehículo les produce para fines particulares, al margen de la utilización por motivos laborales, puesto que esta aportación a los fines de la empresa ya le son retribuidas al empleado mediante las correspondientes retribuciones dinerarias que componen su salario.

Es por ello que la Inspección tributaria, en las actuaciones tendentes a la comprobación de este tipo de remuneraciones, procede estableciendo un cálculo individualizado para cada uno de los trabajadores y para ello identifica a los usuarios de los vehículos, comprueba el valor de mercado de los vehículos como si fuesen nuevos y procede a la cuantificación de la correspondiente retribución en especie aplicando el 20% que establece la ley. Una vez determinado dicho importe, aplica diversas ponderaciones para reducirlo en función de todas aquellas limitaciones que sobre la utilización del vehículo puedan recaer en cada usuario. Decimos usuarios porque está probado que, en el caso que nos ocupa, todos los imputados han usado el vehículo para fines particulares, al menos en los desplazamientos desde el lugar de trabajo hasta el domicilio particular, y viceversa.

De todas las limitaciones que la Inspección ha de considerar, la primera sería ver si el periodo de tiempo en que se ha dispuesto del vehículo coincide con el periodo anual o no, pues parece lógico suponer que debería prorratearse la cuantificación de la remuneración en función del periodo en que lo ha tenido a su disposición. Por ejemplo: si el vehículo se le ha entregado el 4 de abril y lo ha mantenido hasta fin de año, la Inspección consideraría que el periodo a imputar son 272 días, por lo que el resultado de aplicar el 20% al valor del vehículo se multiplicaría por la proporción del tiempo en que ha dispuesto del mismo respecto del total del año ($272 / 365 = 74,52\%$).

Otra circunstancia que también debería tenerse en cuenta es la imposibilidad de uso del automóvil durante un cierto periodo de tiempo por accidente, avería del vehículo, retirada del permiso de circulación, etc., procediendo igualmente al prorrateo del tiempo de disposición respecto del total.

Lo que la Inspección, lógicamente, no pondera son aquellas circunstancias que, como el descanso nocturno y otras muchas, son consustanciales a la naturaleza humana y cuyo ejercicio hace inviable la utilización del vehículo, porque necesariamente debe entenderse que ya han sido consideradas por el legislador cuando ha fijado el porcentaje de valoración.

Para el último lugar hemos dejado una limitación que, dada su importancia cuantitativa y cualitativa, merece un tratamiento un poco más amplio y que no es otra que la de considerar si la jornada laboral debe ser tenida en cuenta a efectos de reducir la cuantificación del importe de la retribución en especie fijada por el legislador por la asignación del vehículo. A nuestro juicio, dicha reducción aplicada por la Inspección de los Tributos no puede ser calificada sino como una interpretación excesivamente generosa de la ley que, en beneficio de los usuarios, hace la Dirección General de Tributos, puesto que nos parece más lógico entender que cuando el legislador señala para estos empleados una retribución que cuantifica en el 20% del valor del vehículo, se debería suponer que en ese valor concreto ha considerado que dicho trabajador tiene la obligación de acudir a su trabajo y que debe hacerlo durante toda la jornada laboral, puesto que esto es algo intrínseco a la condición de empleado de una entidad y que, por ello, el uso del vehículo para fines particulares ha de realizarlo necesariamente fuera de la jornada de trabajo y, por tanto, ya ha sido tenido en cuenta por el legislador a la hora de establecer una cuantía determinada. No nos parece, pues, muy acertado enmendarle la plana al legislador con esta rebaja.

A la vista de todo lo anterior se podría considerar que el único reparo que, en todo caso, debería hacer un tribunal respecto de las actas objeto de impugnación es anular esa disminución motivada por la consideración de que el empleado debe cumplir su jornada laboral, pero no ha sido así, y

la Sentencia de la Audiencia Nacional, tal como ya hemos expuesto en el extracto reflejado al inicio de este comentario, toma otros derroteros, que pasamos a comentar.

Empezamos destacando brevemente el fundamento jurídico tercero, donde se señala:

«La Administración [...] estimó que existía, en los ejercicios 1999 a 2002 comprobados, una disponibilidad para uso personal de un 79,9% para los comerciales y de un 80,7% para los directivos».

Evidentemente, no es toda la verdad, sino que estos porcentajes serían para aquellos trabajadores (la mayoría) que hubieran podido disponer del vehículo durante todos los días del año, porque lógicamente a aquellos que no estuvieran en esta situación, por haber sido alta después del 1 de enero, baja antes del 31 de diciembre, o no haber podido disponer del vehículo en algún periodo del año, se les aplicó la ponderación correspondiente y el resultado final sería inferior a estos porcentajes, con lo cual habrá otros trabajadores con porcentajes de ponderación distintos.

En cuanto a que haya dos grupos mayoritarios con porcentajes de «disponibilidad» del 79,9% y 80,7% no es, lógicamente, por la categoría profesional de los empleados, sino por la jornada laboral que los trabajadores están obligados a hacer que, tal como ha probado la Inspección, son de dos tipos y representa el 20,1% y 19,3%, respectivamente, respecto al total de horas anuales.

En el fundamento cuarto se recoge lo siguiente:

«La Sala estima que 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 la empresa».

Para dar cumplimiento exacto a este claro mandato entendemos que la Inspección, en lo sucesivo, debería considerar el número de kilómetros recorridos por el vehículo cedido a cada empleado, diferenciando los privados de los laborales. Veámoslo en un ejemplo muy sencillo de una empresa que dispone únicamente de dos empleados, para que así nos resulte más comprensible:

Año 1:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 10.000 Km privados y 80.000 Km laborales.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados y 12.000 Km laborales.

Año 2:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 10.000 Km privados y 10.000 Km laborales.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados y 1.000 Km laborales.

Año 3:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 10.000 Km privados y 1.500 Km laborales.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados y 0 Km laborales.

El importe de las retribuciones en especie a considerar sería el siguiente:

Año 1:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 10.000 / 80.000 = 500,00 \text{ €}$.
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 12.000 = 1.666,67 \text{ €}$.

Año 2:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 10.000 / 10.000 = 4.000,00 \text{ €}$.
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 1.000 = 20.000,00 \text{ €}$.

Año 3:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 10.000 / 1.500 = 26.666,67 \text{ €}$.
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 0 = \text{Indeterminado}$.

Vemos los resultados dispares y contradictorios obtenidos en cada uno de los años por cada empleado, a pesar de que los dos han tenido el mismo vehículo (valor 20.000 €), y cada empleado ha realizado para uso particular los mismos kilómetros en cada uno de los tres años (el A: 10.000 Km y el B: 5.000 Km) y se les ha aplicado la misma legislación en todo el periodo. Resumimos:

	Resultado año 1	Resultado año 2	Resultado año 3
Empleado A (10.000 Km):	500,00	4.000,00	26.666,67
Empleado B (5.000 Km):	1.666,67	20.000,00	Indeterminado

Es de destacar que la misma persona que ha utilizado el mismo coche para recorrer los mismos kilómetros particulares en los tres años, puede tener unos importes totalmente diferentes en función de los kilómetros laborales que realice cada año. De la misma manera, el trabajador B, que ha realizado la mitad de los kilómetros particulares que A, tendría que declarar, en un año de nuestro ejemplo, unos rendimientos en especie hasta cinco veces superiores a los de A, e incluso vemos el

problema que supondría actuar con un divisor cero. Y todo ello sin olvidar que lo que estamos tratando de calcular es el importe de la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, para uso particular, esto es, al margen de la actividad laboral.

Pero sigamos avanzando un poco más en la sentencia. El fundamento cuarto establece:

«[...] La Sala comparte la alegación de la parte de que el criterio adoptado por la Inspección para determinar la existencia de 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».

De acuerdo con esto, si optáramos por el criterio de atender a la efectiva utilización del vehículo, esto es, considerar exclusivamente los kilómetros de uso particular recorridos, la Inspección debería confeccionar una relación que contuviera únicamente el detalle de estos kilómetros particulares efectivamente realizados por cada empleado en los diferentes periodos objeto de comprobación y, con base en ello, cuantificar la retribución con la ponderación correspondiente a los kilómetros realizados respecto al número que deberemos tomar como base. Veamos un ejemplo similar al anterior:

Año 1:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 12.400 Km privados.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados.

Año 2:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 87.800 Km privados.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados.

Año 3:

- Empleado A: Valor del vehículo 20.000 € y 4.800 Km privados.
- Empleado B: Valor del vehículo 20.000 € y 5.000 Km privados.

En primer lugar deberemos decidir cuál es el valor que cada año hemos de tomar como base (denominador) para poder determinar la retribución de acuerdo con lo señalado en la sentencia, pues si no tenemos un valor de referencia no podríamos cuantificar *la efectiva utilización del vehículo*. Lo

más favorable para los empleados y, por ello, lo más lógico, es tomar el valor más alto de los kilómetros realizados en cada año, pues si utilizáramos la media aritmética, todos aquellos que estuvieran por encima de ella obtendría un resultado superior al 100%. Así pues, tomaremos en cada año el mayor (12.400, 87.800 y 5.000, respectivamente) y procedemos a realizar los cálculos.

Año 1:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 12.400 / 12.400 = 4.000,00 \text{ €}$
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 12.400 = 1.612,90 \text{ €}$

Año 2:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 87.800 / 87.800 = 4.000,00 \text{ €}$
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 87.800 = 227,79 \text{ €}$

Año 3:

- Empleado A: $20\% \times 20.000 \times 2.800 / 5.000 = 2.240,00 \text{ €}$
- Empleado B: $20\% \times 20.000 \times 5.000 / 5.000 = 4.000,00 \text{ €}$

Vemos aquí que el empleado B, disfrutando del mismo tipo vehículo todos los años, realizando los mismos kilómetros particulares (5.000) y aplicando la misma legislación, obtiene unos resultados de 1.612,90 €, 227,79 € y 4.000,00 €, respectivamente, por el mero hecho de que el otro trabajador de la empresa haga o deje de hacer un cierto número de kilómetros. Lo resumimos:

	Resultado año 1	Resultado año 2	Resultado año 3
Empleado A (Km varios):	4.000,00	4.000,00	2.240,00
Empleado B (5.000 Km):	1.612,90	227,79	4.000,00

Después de poner de manifiesto los resultados a que nos lleva el cumplimiento de los mandatos de la Sala, continuamos avanzando en la sentencia para ver cómo se podrían resolver estas inconsistencias; así recalamos en el fundamento quinto, donde el tribunal reconoce el principio de estanqueidad en el sistema tributario, pero recurre a una presunción consignada en otras actas levantadas por la Inspección a la misma empresa por el IVA para tomar dichos valores a efectos de cuantificar la renta en especie del IRPF. Recordemos lo ya expuesto:

«[...] Nada impide que la Sala considere conforme a Derecho acudir al porcentaje fijado en el IVA para la misma sociedad y que aplica para los visitantes médicos el porcentaje de afectación

de los vehículos a la actividad empresarial declarado por la propia sociedad, ascendente al 75%, y para el resto de empleados la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales consistente en un 50% [...]».

Sobre esto hemos de decir que, en primer lugar, debe de prevalecer el principio de estanqueidad, pero es que, además, en la actas de IVA se trataba de regularizar la deducción de las cuotas del impuesto soportadas con motivo del arrendamiento de los vehículos, que son cantidades concretas y que le son giradas por el propietario de los mismos (el arrendador). Para ello, la Inspección debió aplicar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que establece en su artículo 95:

«Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

[...]

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

[...]

2.^a Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%.»

Como vemos, es algo muy diferente a lo que establece del artículo 44 de la Ley del IRPF, cuyo propósito es cuantificar una retribución en especie, para lo cual fija un valor inequívoco que en el caso de vehículos arrendados es el 20% del valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, sin presunción alguna. Por el contrario, la Ley del IVA establece qué parte de la cuota del IVA soportado como consecuencia de ese arrendamiento es deducible por la empresa y además establece una presunción del 50% para los vehículos que no se afecten directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional y que en la medida que no pueda ser destruida por parte de la empresa o de la Inspección, prevalecerá. Es por ello que entendemos que, además de que el principio de estanqueidad está consagrado por numerosas sentencias de los diferentes tribunales, no se han debido tomar unos cálculos utilizados en la regularización de las cuotas del IVA soportado por la sociedad para buscar una salida a la cuantificación de la retribución en especie en el IRPF que, a nuestro modesto entender, no puede ser resuelto de acuerdo con los criterios expuestos en la sentencia, si no es con una presunción no prevista en la Ley del IRPF, y que el tribunal ha cuantificado para la actividad empresarial de los visitantes en el 75% y en el 50% para el resto de los empleados, reconociendo respecto de este porcentaje «que no es el declarado por la sociedad ni tampoco el aplicado por la Inspección».

Frente a todo esto, hemos de convenir que en la actuación llevada a cabo por la Inspección no se ha realizado presunción alguna, ni nada ha sido calculado teóricamente, puesto que ha procedido a la

identificación de los usuarios de los vehículos, ha comprobado el valor de mercado de los automóviles, ha tenido en cuenta todas las limitaciones que sobre el uso particular de cada uno de los vehículos han podido incidir y ha aplicado el porcentaje establecido por la Ley del IRPF. De todo ello ha obtenido un resultado concreto para cada usuario que ha comparado con los declarados por la sociedad, y ha procedido a la cuantificación del ingreso a cuenta del IRPF correspondiente que, por diferencia con el calculado por la sociedad, ha dado lugar a las correspondientes actas de Inspección. Como queda dicho, no ha tenido en cuenta el uso laboral de los vehículos, porque lo que pretendía era cuantificar la utilidad particular que esa cesión del vehículo le produce al usuario una vez finalizada la actividad laboral, esto es, en sus horas libres, que son complementarias y totalmente independientes de las profesionales. Como en la jornada laboral no puede hacer uso del vehículo para fines particulares, poco debe importar la naturaleza de su trabajo; simplemente no le genera renta en especie alguna, ni le condiciona el uso que, una vez finalizada dicha jornada, puede hacer del vehículo para su uso personal. Por ello no ha considerado si en las horas de trabajo el empleado conduce vehículos o no los conduce, o en caso de que conduzca si lo hace con el vehículo que le ha sido cedido para uso particular u otro distinto. Coincide así con lo expuesto por la Sala en el fundamento jurídico tercero, que señala:

«En supuestos como el que se enjuicia, de uso mixto de los vehículos, la cuestión nuclear se centra en determinar el cómputo de su uso para fines particulares, que es lo único que constituye "retribución en especie"».

Ya por último, destacar que, a pesar de lo expuesto en la demanda, la entidad empleadora, en sus cálculos originales de la retribución en especie por la cesión de los vehículos a sus empleados, que son los que ha comprobado la Inspección, aplicó el criterio de disponibilidad de los vehículos en los días no laborales y, por ello, sin tener en cuenta, para nada, la utilización que de los vehículos se hacía por motivos empresariales, ni la cantidad de kilómetros que los empleados realizaban para uso particular. Así aparece recogido en el fundamento jurídico segundo, cuando hace referencia al informe ampliatorio de la Inspección, sin que haya sido rebatido por la entidad recurrente. Lo recordamos:

«[...] La empresa sólo ha considerado como tiempo dedicado a fines particulares de los vehículos el periodo de vacaciones, días festivos y fines de semana (para los agentes vendedores sólo el domingo) sin incluir importe alguno por las horas fuera de jornada de los días laborales».

Es por ello que la discrepancia de la Inspección recogida en las actas que son objeto del recurso no ha sido con el método aplicado por la sociedad en la determinación del importe de la retribución en especie a efectos del IRPF por la cesión de vehículos a sus empleados, sino únicamente con el resultado de su cuantificación, considerándolo claramente insuficiente por no haberse tenido en cuenta las horas libres de los días laborables, periodo en que también los vehículos estuvieron a disposición de los empleados, exactamente igual que en vacaciones, días festivos y fines de semana.

Después de todo lo expuesto, queremos concluir este comentario dejando claro que en nuestra opinión, la valoración de la renta en especie por la cesión de vehículos automóviles a empleados deberá estar en función, únicamente, de dos variables: el valor del vehículo (mayor valor implicará

mayor renta en especie) y las limitaciones impuestas al uso particular del mismo (mayores limitaciones conllevarán menor renta en especie), o, dicho de otra manera, tal como lo ha realizado la Inspección de los Tributos en las actuaciones que nos ocupan, y donde ha seguido el criterio fijado por la Dirección General de Tributos, así como por numerosas resoluciones del TEAC y por la citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2007 donde establecía «que lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquél ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral».