

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE Y RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

EN este artículo se tratan dos temas que presentan importantes novedades en el ámbito fiscal:

- Rendimientos del trabajo en especie. Las retribuciones en especie presentan ventajas fiscales comparadas con las retribuciones dinerarias. Por ello, la DGT intenta reconducir las rentas calificadas como retribuciones en especie a retribuciones dinerarias.
- Retribución de los administradores. Es difícil determinar la remuneración de los mismos.

El **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF ha dedicado una de sus ponencias al estudio de los dos temas planteados.

El presente artículo es un resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 18 de febrero de 2010.

Palabras clave: rendimientos del trabajo, rendimientos en especie y retribución de los administradores.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

IN-KIND LABOR INCOME AND REMUNERATION OF MANAGERS

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

THIS article addresses two topics that present significant developments in the tax area:

- In-kind payments from work. In-kind payments are advantageous compared with payments in cash. Therefore, the Spanish General Directorate on Taxes attempts to redirect incomes classified as in-kind incomes to payments in cash.
- Retribution of managers. It is difficult to determine their remuneration.

The CEF **Course on Tax Update and Improvement** has devoted one of its lectures to study the two issues raised.

This article is a summary of the conference held on 18 February 2010.

Keywords: earned income, in-kind income and remuneration of managers.

Sumario

1. Rendimientos del trabajo: retribución de los administradores.
 - 1.1. Consideraciones generales.
 - 1.2. Servicios profesionales, ¿RT o RAE?, y en concreto, ¿cómo deben calificarse los rendimientos obtenidos por los socios profesionales que prestan con carácter exclusivo sus servicios a una única sociedad?
 - 1.3. Administradores y dietas (Consulta N.º V0015/2000).
2. Retribuciones en especie.
 - 2.1. Consideraciones generales.
 - 2.2. ¿RT en especie o simple mediación de pago?
 - 2.3. ¿Cuál es el objetivo perseguido por la Administración tributaria?
 - 2.4. ¿Retribución dineraria en especie? Aspectos a tener en cuenta.
 - 2.5. Estatuto de los Trabajadores y salario en especie.
 - 2.6. Caso conflictivo. Delimitación como rendimiento en especie de un vehículo de empresa. ¿Utilización o facultad de disposición?
 - 2.7. Valoración de los RT en especie.
 - 2.8. ¿Existe obligación de efectuar ingreso a cuenta sobre las retribuciones en especie del trabajo?

1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO: RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

1.1. Consideraciones generales.

Se consideran rendimientos íntegros del trabajo:

- Todas las contraprestaciones o utilidades (concepto fiscal abierto).
- Cualquiera que sea su denominación o naturaleza.
- Dinerarias o en especie [art. 42.1 Ley 35/2006 (Ley del IRPF)].
- Que deriven directa o indirectamente:
 - Del trabajo personal o
 - de la relación laboral o estatutaria.
- Y que no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas.

Con base en la definición anterior, contenida en el artículo 17.1 de la Ley 35/2006 (Ley del IRPF), la ley continúa enumerando una serie de conceptos concretos, que en particular se incluirán en el citado precepto.

Asimismo, la Ley del IRPF regula expresamente una serie de supuestos (enumeración cerrada, regulada en el art. 17.2) que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo. Se trata de rendimientos, prestaciones o retribuciones que, careciendo muchos de ellos de los elementos definitorios de la definición fiscal de rendimientos del trabajo del artículo 17.1, primer párrafo de la

ley, se consideran igualmente como rendimientos del trabajo. Pueden ser considerados, por ello, como auténticas ficciones legales en algunos casos.

A los efectos del tema tratado en el presente artículo, conviene destacar la letra e) del artículo 17.2, donde se califican como rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos.

Importancia de la correcta calificación de las rentas. Efectos sobre la imposición indirecta.

Como bien es sabido, las rentas en el IRPF se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Ello determina que una incorrecta calificación de la renta lleve aparejada una incorrecta tributación en el IRPF. Incorrección que en muchos casos deviene de las dificultades de calificación fiscal de la actividad desarrollada por una persona física, la cual tiene aspectos que permitirían calificarla como trabajo personal y otros que la acercan más al ejercicio de una profesión liberal y, por tanto, de una actividad económica.

Han de tenerse en cuenta, asimismo, las consecuencias que de una incorrecta calificación en el IRPF pudieran surgir sobre la imposición indirecta.

Dentro de los supuestos de no sujeción en el IVA se incluyen los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivados de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial. Por el contrario, los rendimientos calificados como RAE, entre los que cabe destacar las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios, sí están sujetos al citado impuesto.

Es decir, una incorrecta calificación a efectos del IRPF deriva en muchos casos en una incorrecta tributación en IVA.

1.2. Servicios profesionales, ¿RT o RAE?, y, en concreto, ¿cómo deben calificarse los rendimientos obtenidos por los socios profesionales que prestan con carácter exclusivo sus servicios a una única sociedad?

Han sido varios los pronunciamientos que en los últimos años se han emitido al respecto. Algunos de ellos toman como base para calificar las rentas obtenidas el grado de participación que el socio mantiene en la entidad. Para ello, toman como punto de partida que en la relación existente entre la entidad y los socios-profesionales resulta relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir, elementos determinantes de la relación laboral dependiente considerados en el Estatuto de los Trabajadores. Este indicio, afirman, no sería relevante en el caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o de «mera apariencia formal».

Merece especial atención destacar los siguientes pronunciamientos:

- *Consulta DGT N.º V1492/2008, 18-07-2008 (NFC030726)*. La DGT aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajenidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo, y por tanto procede calificar las retribuciones percibidas por los socios-profesionales de la entidad como rendimientos de actividades económicas, dado que cada socio-profesional es titular aproximadamente de un 4 por 100 del capital de la entidad.
- *STSJ de Cataluña de 27 de febrero de 2004, rec. n.º 342/2003 (NSJ032897)*. Este tribunal considera la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad. Así, reconoce que una participación del 2,1723 por 100 del capital social no es una mera apariencia formal.
- *Resolución del TEAC de 26 de febrero de 2009, R.G. 278/2007 (NFJ032550)*. En el presente caso, no se ha justificado que la relación entre los socios *partners* o socios consultores que prestan servicios a una entidad, bien directamente o a través de sus sociedades participadas, pueda recibir la calificación de actividad laboral, al no existir una relación laboral de dependencia de los primeros respecto de la segunda, no habiéndose acreditado por la Inspección la programación de las prestaciones controvertidas, la sujeción a horario determinado, la existencia de mecanismos de control y supervisión, la impartición de órdenes de trabajo de carácter operativo u organizativo, en definitiva, el sometimiento a la disciplina jerárquica que implica la existencia de una relación laboral. Además, la percepción de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocio y de cobro para la reclamante, y no de la tarea realizada, con ajustes anuales al alza o a la baja, y la especialización de cada consultor en una serie de sectores y clientes que tenía antes de su asociación con la reclamante suponen una actuación por cuenta propia contraria a la ajenidad que se predica de las relaciones laborales.
- *STS de 7 de noviembre de 2007, rec. n.º 2224/2006 (NSJ031829)*. Recuerda que la calificación de los contratos no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se derivan de los mismos, y efectúa una enumeración exhaustiva de los indicios comunes de dependencia y ajenidad más comunes propias de las relaciones laborales, a través de una recopilación de sus propias sentencias.

Llama la atención observar cómo la DGT y el TEAC se olvidan de la expresión «trabajo personal», existente en la definición de rendimientos del trabajo que regula la normativa fiscal, a los efectos de la calificación de las retribuciones percibidas.

Posteriormente, la DGT, en *Consulta N.º V2447/2008, 19-12-2008 (NFC031643)*, vuelve a introducir el concepto de trabajo personal en la definición de rendimientos del trabajo, al considerar que la realización por el socio de una entidad mercantil de las **funciones de gerencia** comporta que los rendimientos que puedan obtenerse por tal motivo procede calificarlos como derivados del trabajo, ya sea por tratarse de labores de administrador de la sociedad o por llevar su gestión administrativa bajo las directrices de los órganos de administración de la entidad, todo ello conforme con la configuración que de estos rendimientos realiza el artículo 17 de la Ley del IRPF.

Ahora bien, ¿qué criterios deberían utilizarse a la hora de efectuar una distinción entre las funciones de gerencia y el resto de funciones que pueda desarrollar en la sociedad?

Con base en la citada consulta podría defenderse que los rendimientos obtenidos por un socio-profesional son RT en el IRPF, evitando de esta forma la tributación por IVA.

No existe una regulación legal expresa ni una jurisprudencia clara que nos permita determinar cuál es el tratamiento correcto de estas rentas. Por ello, se nos presenta una alternativa, **¿y si le pagamos como administrador?**

Ante este supuesto, la renta tendría la calificación de rendimiento del trabajo [art. 17.2 e) Ley del IRPF]. Pero, **¿cuál sería el importe?** La respuesta se complica al encontrarnos ante dos normativas aplicables según la entidad afectada sea una sociedad de responsabilidad limitada o una sociedad anónima.

- El artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de **Sociedades de Responsabilidad Limitada**, mantiene el *carácter gratuito del cargo* de administrador, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución. De esta forma:
 - Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al 10 por 100 de los beneficios repartibles entre los socios.
 - Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general.
- El artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de **Sociedades Anónimas**, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, parte del carácter general de *retribución a los administradores*, la cual deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y la estatutaria, y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido. La retribución consistente en la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas. Dicho acuerdo expresará, en su caso, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución.

Por lo tanto, habría que acudir a los estatutos sociales de la entidad, si bien, la validez que pueda o no tener va a depender de su inscripción en un registro público, circunstancia que en muchos casos va a someterse a la voluntad del registrador, ya que la misma únicamente es inscribible cuando resulta conforme a ley.

Bajo la hipótesis de situarnos en una sociedad con estatutos inscritos, nos encontramos ante una nueva dificultad, en este caso de cuantificación. Dificultad que en este momento se complica, dada la regulación existente en torno a las **operaciones vinculadas**.

Al tratarse de rendimientos del trabajo, dinerarios o en especie, percibidos por socios o partícipes [incluidos en el perímetro de vinculación del art. 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD Leg. 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), consejeros o administradores y familiares de unos y otros (cónyuge o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado), la valoración se realizará por su valor normal de mercado en los términos del artículo 16 del TRLIS. Además, se verán obligados a cumplir con los requisitos existentes respecto a la documentación de la operación vinculada (art. 16.2 TRLIS) y a la realización del análisis de comparabilidad en estos casos (arts. 16 y 20 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio). Todo ello conlleva la dificultad técnica de identificar el método de valoración en caso de consejeros o administradores, ya que siempre hay vinculación.

La norma mercantil, como ya se ha mencionado anteriormente, permite que la retribución al administrador sea gratuita o retribuida. Por tanto, **¿deberá aplicarse la regla de valor de mercado cuando el cargo es gratuito?** La respuesta ha de ser negativa, dado que la norma mercantil así lo permite.

Una vez aclarada esta primera cuestión, se puede afirmar que para establecer la cuantificación de la retribución deberíamos acudir nuevamente a la norma mercantil.

Cuando nos encontramos con una sociedad limitada, salvando el problema de la imputación temporal cuando la retribución se fije en función de los beneficios (en IRPF, rendimientos del trabajo, exigibilidad; en IS, devengo) se podría considerar como importe máximo de la retribución de los administradores el 10 por 100 de los beneficios repartibles (se repartan o no) entre los socios, cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios. Este importe estaría amparado, por tanto, en una norma legal, si bien es cierto que no determina que se trate del valor de mercado.

Cuando se trate de retribuciones fijas o satisfechas por una sociedad anónima, deberíamos aplicar un método de valoración, según lo dispuesto en la normativa del IS, lo cual resulta excesivamente complejo, dada la existencia de vinculación en todas las sociedades, entre la sociedad y su administrador.

1.3. Administradores y dietas (Consulta N.º V0015/2000).

La DGT emitió una consulta, en relación con los administradores, que, a pesar de ser del año 2000, no debemos perder de vista, pues el criterio establecido en la misma no se ha visto modificado con el paso de los años.

De esta forma, la DGT, en Consulta N.º V0015/2000, 22-02-2000 (NFC010588) mantiene que:

1. Si la sociedad **pone a disposición** de los miembros del consejo de administración los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, **no existirá renta para los mismos**, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.
2. Si la sociedad **reembolsa** a los miembros del consejo de administración los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos **no acreditan** que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una **renta dineraria sujeta a retención**, siendo el tipo aplicable, como al resto de sus retribuciones, el 35 por 100.

2. RETRIBUCIONES EN ESPECIE

2.1. Consideraciones generales.

Se consideran retribuciones 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 (arts. 17.1 y 42.1 Ley del IRPF).

Con base en ello, se puede confirmar que:

- La utilización, consumo u obtención por el trabajador de bienes, derechos o servicios ofrecidos por el empresario para que el trabajador desarrolle o realice mejor sus funciones no constituyen rentas del trabajo.
- Por el contrario, la utilización, consumo u obtención por el trabajador de bienes, derechos o servicios ofrecidos por el empresario, no relacionados con la actividad laboral y que constituyen un beneficio particular para el empleado, tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie.

2.2. ¿RT en especie o simple mediación de pago?

El texto legal permitiría afirmar, con base en el artículo 42.1, 2.º párrafo, de la Ley del IRPF, que el dinero que recibe directamente el trabajador, y que puede destinar a fines privados, ha de ser considerado como retribución dineraria. Por el contrario, el pago por parte de la empresa de algunos gastos a favor del empleado debería ser calificado como rentas en especie.

Ahora bien, no debemos obviar la referencia al concepto «simple mediación de pago», que la DGT ha introducido en contestación a varias de las consultas que le han sido formuladas.

Se reproduce a continuación parte de la *Consulta DGT N.º V1409/2008, 07-07-2008, (NFC031005)* puesto que en la misma se describe la diferencia entre RT en especie y simple mediación de pago.

«Los RT en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una **simple mediación de pago** por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador. En consecuencia, **tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como RT en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los RT dinerarios.** No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estemos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles una vivienda en alquiler».

En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los arrendadores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación las previsiones de los artículos 42 y 43 de la Ley del IRPF, lo que comportaría valorar esta retribución en especie conforme al artículo 43.1.1.º a) de la Ley del IRPF.

Con base en la consulta mencionada, **¿sería suficiente la incorporación de la modificación del sistema retributivo en la nómina?**

No, y es más, con base en otras dos consultas emitidas por la *DGT, N.º V1171/2008, de 06-06-2008 (NFC030310)*, y *N.º V0917/2007, de 04-05-2007 (NFC025775)*, se podría afirmar que únicamente sería válida la modificación o novación del contrato de trabajo.

La DGT afirma que, en el supuesto de que una empresa se esté planteando satisfacer los costes de arrendamiento de viviendas directamente al arrendador, de no existir modificación ni novación del contrato de trabajo firmado con este último, nos encontraríamos ante un supuesto de simple mediación de pago en el que las cantidades abonadas por la empresa al arrendador deberán califi-

carse como RT dinerarios y no en especie. Ahora bien, si la empresa y el trabajador acuerdan, modificando o novando el contrato de trabajo, un cambio en la composición del sistema retributivo, de tal forma que se sustituyen retribuciones dinerarias por retribuciones en especie, esto es, sustituyen la percepción de una cuantía para compensar los costes de alquiler por la obligación de la empresa de suministrarle una vivienda en alquiler (siendo a estos efectos indiferente quién figure como arrendatario en el citado contrato de arrendamiento), las cantidades pagadas por la empresa a los arrendadores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarán de aplicación las previsiones de los artículos 42 y 43 de la Ley del IRPF.

2.3. ¿Cuál es el objetivo perseguido por la Administración tributaria?

Reconducir las rentas en especie a dinerarias por dos motivos:

- 1.º Hay rendimientos del trabajo en especie exentos, que de ser cuantificados como dinerarios se someterían a tributación.
- 2.º Hay rendimientos del trabajo en especie en los que, aunque estén sujetos y no exentos, y por tanto tributen, la cuantificación resulta inferior frente a la opción del percibir los rendimientos del trabajo dinerarios y posteriormente efectuar el trabajador la compra del bien ofrecido a nivel particular. Todo ello deriva de las reglas de valoración establecidas para los RT en especie en la Ley del IRPF.

2.4. ¿Retribución dineraria en especie? Aspectos a tener en cuenta.

Son tres los aspectos a considerar:

1. Se incluyen para la determinación de la base para calcular el tipo de retención ambos tipos de retribuciones (art. 83.2.1.ª Rgto. IRPF).
2. No forman parte de la base de retención las contribuciones empresariales a los planes de pensiones, a los planes de previsión social empresarial y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente (art. 83.2.1.ª Rgto. IRPF).
3. La Ley del IRPF recoge expresamente una serie de **supuestos que no tienen la consideración de RT en especie**. Estas rentas aparecen enumeradas en el apartado 2 del artículo 42 de la Ley del IRPF. Por ello, es conveniente la retribución en especie si se trata de uno de los casos del artículo 42.2 de la Ley del IRPF, pues los mismos, al no tener la consideración de RT, no tributan en el IRPF. El control de las mismas, aunque se trate de rentas del trabajo en especie exentas, se efectúa a través del modelo 190, clave L.

2.5. Estatuto de los Trabajadores y salario en especie.

No debe perderse de vista la normativa laboral cuando lo que estamos tratando sean salarios en especie. Y ello, principalmente, porque de la regulación que de los mismos se efectúa en los artículos 26 y 29 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, se obtiene una limitación. El primero de los artículos mencionados regula que, en ningún caso, **el salario en especie podrá superar el 30 por 100 de las percepciones salariales del trabajador**. Por su parte, el artículo 29 reconoce el derecho a percibir por parte del trabajador y, con su autorización, sus representantes legales, anticipos a cuenta del trabajo ya realizado, previa la llegada del día señalado para el pago.

2.6. Caso conflictivo. Delimitación como rendimiento en especie de un vehículo de empresa. ¿Utilización o facultad de disposición?

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

Han sido muchos los tribunales que en este último año han emitido jurisprudencia al respecto.

La calificación de la utilización de un vehículo como renta en especie ha venido definida por los distintos tribunales, no por el uso efectivo del mismo por parte del trabajador, sino por la **disponibilidad** del mismo o susceptibilidad de uso particular con independencia de que existiera o no utilización efectiva para dicho fin.

Destacamos a continuación dos de las sentencias que corroboran la afirmación anteriormente expuesta:

Lo que se tendrá en consideración para el cálculo de la renta en especie consistente en la utilización de vehículos propiedad de una empresa por parte de los directivos de la misma es la **facultad de disposición** que el directivo tenga sobre el vehículo fuera del tiempo que constituye su jornada laboral, aplicando un porcentaje en función del tiempo que el vehículo esté a su disposición, teniendo en cuenta la duración de la jornada laboral. Por lo que se refiere a la utilización del vehículo por parte de los empleados (comerciales), lo que hay que tener en cuenta para realizar dicha calificación como retribución en especie será la disponibilidad del vehículo para fines laborales fuera de la jornada laboral, con independencia de que exista un manual entregado a los trabajadores donde se disponga que el uso del vehículo deba realizarse exclusivamente para desplazamientos profesionales relacionados con la actividad de la empresa, ya que lo cierto es que no se adopta ninguna medida concreta tendente al cumplimiento de la misma, toda vez que los trabajadores no vienen obligados, por ejemplo, a depositar los vehículos en locales de la empresa al finalizar su jornada laboral, quedando el vehículo a su disposición con posibilidad de usarlo para fines privados en cualquier momento [SAN de 12 de diciembre de 2007, rec. n.º 48/2005 (NFJ027413)].

El TEAC, en Resolución de 30 de abril de 2009, R.G. 242/2008 (NFJ033632), mantiene el criterio señalado en un supuesto en que una empresa tiene un contrato con una entidad de *renting*. Entre ambas fijan el objeto del contrato, que no es otro que la cesión de uso de vehículos por un tiempo y precio determinados. El total del precio lo paga la empresa, que es quien a su discreción fija qué parte se va a imputar, que no pagar, por el empleado. Pues bien, siendo la empresa quien dispone del vehículo y lo cede al empleado, también para su uso particular, se debe calificar este uso como retribución en especie. Para la valoración se tendrá en cuenta la **facultad de disposición** que el trabajador tiene sobre el vehículo fuera del horario que constituye su jornada laboral, ya que la empresa no ha demostrado que los vehículos se hayan utilizado en un periodo superior al de dicha jornada laboral.

Pero una sentencia de la Audiencia Nacional ha dado un vuelco al criterio mantenido por ésta al modificar el criterio de disponibilidad, pasando de la mera facultad de disposición a un **criterio de disponibilidad modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador y atendiendo, en consecuencia, a la efectiva utilización del vehículo**. Se trata de la SAN de 13 de abril de 2009, rec. n.º 439/2006 (NFJ033180).

La Ley 37/1992, del IVA, a diferencia de la Ley del IRPF, establece la presunción de que, para el caso de vehículos que no se afecten directa y exclusivamente a la actividad empresarial y profesional, será deducible el 50 por 100 de la cuota de IVA soportado como consecuencia de dicho arrendamiento por la empresa.

Sobre este extremo, la Audiencia mantiene, aun reconociendo el **principio de estanqueidad** al tratarse de dos impuestos diferentes, que nada impide a la Sala considerar **conforme a Derecho acudir al porcentaje fijado en el IVA** para la misma sociedad, ya que pese a que 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 de la Ley del IRPF– no contemplan presunción legal alguna para hallar el grado de utilización de los vehículos, no es menos cierto que pese a ello las pruebas aportadas son las mismas en ambos procedimientos, por lo que, siendo idéntico el material probatorio resulta, conforme al **principio de seguridad jurídica**, que las conclusiones que se alcancen respecto de ambos procedimientos no sean diferentes.

2.7. Valoración de los RT en especie.

Respecto a la valoración de las rentas en especie, el artículo 43.1 de la Ley del IRPF establece como **regla general** de valoración el valor normal en el mercado, si bien, se podría asegurar que esta regla se convierte en una regla residual al establecer la ley a continuación ciertas especialidades para algunos rendimientos del trabajo en especie.

Reglas especiales:

Regla especial. Artículo 43.1.1.º a) Utilización de vivienda.

10% VC	Con carácter general	No podrá exceder la valoración resultante del 10% de las restantes contraprestaciones del trabajo
5% VC	Caso de revisión catastral con posterioridad al 01.01.1994	
5% (\times 50% del que deba computarse a efectos del IP)	Caso de carencia de VC o no notificado el VC al titular, a la fecha devengo IRPF	

Regla especial. Artículo 43.1.1.º b) Vehículos automóviles.

Uso del vehículo propiedad del pagador	20% anual del coste de adquisición para el pagador, incluidos tributos
Uso del vehículo no propiedad del pagador	20% anual del VM que correspondería al vehículo si fuese nuevo
Entrega del vehículo propiedad del pagador	Coste de adquisición para el pagador, incluidos tributos
Uso y posterior entrega del vehículo propiedad del pagador	La valoración de la entrega tendrá en cuenta la valoración del uso anterior a la entrega

Reglas especiales. Artículos 43.1.1.º c) a e).

	Retribución en especie	Valoración
Artículo 43.1.1.º c)	Préstamos	Diferencia entre interés pagado y el legal del dinero
Artículo 43.1.1.º d)	Manutención, hospedaje, viajes y similares	Por el coste para el pagador También las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por parentesco, incluidos afines, hasta el 4.º grado inclusive, sin perjuicio del artículo 42.2 de la Ley sobre no retribuciones en especie
Artículo 43.1.1.º d)	Primas de contratos de seguros	
Artículo 43.1.1.º e)	Contribuciones a PP y otros compromisos por pensiones	Por su importe

Regla especial. Artículo 43.1.1.º f) Empresas que tengan como actividad habitual la realización de actividades que dan lugar al RT en especie.

No podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.	
El precio ofertado al público es el previsto en artículo 60 del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, esto es, descuentos ordinarios o comunes	
Descuentos ordinarios o comunes	1. Los <i>descuentos</i> que sean <i>ofertados</i> a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa
	2. Los <i>descuentos promocionales</i> que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie
	3. <i>Cualquier otro descuento</i> distinto de los anteriores que no exceda del 15% ni de 1.000 € anuales

Referente a esta última regla especial, destacamos dos de las consultas de la DGT, emitidas al respecto.

La primera es la *Consulta DGT N.º V1386/2008, de 04-07-2008 (NFC030704)*. Una entidad dedicada al comercio al por menor de ropa beneficia a sus empleados con un **descuento del 55 por 100** sobre el precio de venta al público de la ropa que adquieran, y la ropa que los trabajadores utilizan para su trabajo de cara al público les es **cedida gratuitamente** después de un cierto tiempo de uso laboral. El descuento del 55 por 100 constituye para éstos un RT en especie, pues comporta la obtención de bienes (la ropa) por precio inferior al normal de mercado. Tres son las categorías de descuentos ordinarios o comunes que contempla la normativa, y no existirá retribución en especie por el descuento obtenido en la adquisición de ropa si éste se correspondiese con alguno de los descuentos ordinarios o comunes señalados, constituyendo retribución en especie *los excesos* sobre los mismos. Por otro lado, la ropa de trabajo que después de cierto uso es regalada a los trabajadores constituye igualmente una renta en especie, operando igualmente la regla anterior, pero tomando como punto de partida el valor venal que pudiera tener en el mercado esa ropa de segunda mano.

La segunda consulta a la que hacemos referencia es la *Consulta DGT N.º V0710/2009, de 03-04-2009 (NFC032700)*. En la misma se trata el siguiente supuesto:

Una sociedad limitada con más de 100 tiendas y dedicada al comercio de ropa en España concede a sus empleados un descuento del 20 por 100 en el importe de sus compras en cualquiera de las tiendas de la compañía. Se considerarán ordinarios o comunes: los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa; los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie, y cualquier otro distinto a los anteriores siempre que no exceda del 15 por 100 ni de 1.000 euros anuales. No existirá retribución en especie para los trabajadores de la empresa por el descuento obtenido en la adquisición de ropa si éste se correspondiese con alguno de los descuentos ordinarios o comunes señalados, *constituyendo retribución en especie los excesos sobre los mismos*.

2.8. ¿Existe obligación de efectuar ingreso a cuenta sobre las retribuciones en especie del trabajo?

Con carácter general, las retribuciones en especie son objeto de ingreso a cuenta. Por ello, existe la obligación de información de las mismas en el modelo 190.

Cabe recordar que por aplicación de la disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, denominado «Acuerdos previos de valoración...», las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los RT en especie que satisfagan podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del IRPF, a los efectos exclusivos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.

No obstante, no existe obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible (art. 102.2 Rgto. IRPF).

En este caso, la obligación de información de dichas contribuciones se efectúa en el modelo 345.

Una última cuestión a tener en cuenta: el empresario ante dicho ingreso a cuenta posee una doble posibilidad:

- Repercutir al trabajador/perceptor de la renta el ingreso a cuenta, a cargo de sus retribuciones dinerarias, o bien,
- incrementar el valor de los bienes, derechos o servicios recibidos por el trabajador/perceptor de la renta, con el ingreso a cuenta no repercutido que abona el empresario. Debe recordarse en este caso que el importe del ingreso a cuenta no formará parte de la base para calcular el tipo de retención (art. 83.2.1.ª Rgto. IRPF).

Esta doble vía la reconoce la Ley del IRPF, en su artículo 43.2, si bien un ingreso a cuenta parcialmente repercutido también constituye una opción viable.