

UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA

FACULTAD DE DERECHO

GRADO EN DERECHO

Trabajo Fin de Grado

LAS RETRIBUCIONES DE LOS TRABAJADORES DEPENDIENTES Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Alumna:

García Sobreviela, Ana Isabel

Directora:

Ruiz Baña, María Luisa

Zaragoza, Julio de 2014.



Universidad
Zaragoza

INDICE

| | |
|--|----|
| I. JUSTIFICACIÓN: | 4 |
| II. INTRODUCCIÓN: | 5 |
| 1. INTRODUCCIÓN DEL IRPF COMO IMPUESTO: | 5 |
| 2. EVOLUCIÓN DEL IRPF: | 6 |
| 3. NATURALEZA DEL IMPUESTO: | 10 |
| 4. ÁMBITO ESPACIAL: | 12 |
| 5. PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO E IMPUTACIONES TEMPORALES: | 13 |
| 6. ÁMBITO PERSONAL DE APLICACIÓN: | 14 |
| III. HECHO IMPONIBLE: | 16 |
| IV. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO | 18 |
| 1. CARACTERÍSTICAS DE LAS RENTAS DEL TRABAJO: | 18 |
| 2. RENDIMIENTOS DE TRABAJO DINERARIOS: | 20 |
| 2.1. SUELDOS Y SALARIOS: | 20 |
| 2.2. DIETAS, GASTOS DE VIAJE Y REPRESENTACIÓN: | 21 |
| 2.3. INDEMNIZACIONES LABORALES: | 29 |
| V. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE: | 40 |
| 1. SUPUESTOS EXENTOS; | 42 |
| 1.1. ENTREGA A LOS TRABAJADORES DE ACCIONES PROPIAS | 42 |
| 1.2. GASTOS DE ESTUDIO PARA LA CAPACITACIÓN O RECICLAJE DEL PERSONAL Y USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS | 43 |
| 1.3. GASTOS POR COMEDORES DE EMPRESA O ECONOMATOS | 44 |
| 1.4. UTILIZACIÓN DE LOS BIENES DESTINADOS A LOS SERVICIOS SOCIALES Y CULTURALES DEL PERSONAL EMPLEADO | 45 |
| 1.5. PRIMAS O CUOTAS SATISFECHAS POR LA EMPRESA EN VIRTUD DE CONTRATO DE SEGURO DE ACCIDENTE LABORAL O DE RESPONSABILIDAD CIVIL DEL TRABAJADOR | 46 |
| 1.6. PRIMAS O CUOTAS SATISFECHAS POR LA EMPRESA PARA LA COBERTURA DE ENFERMEDAD DEL TRABAJADOR | 46 |
| 1.7. PRESTACIÓN DEL SERVICIO EDUCATIVO A LOS HIJOS DE LOS EMPLEADOS DE CENTROS EDUCATIVOS AUTORIZADOS | 47 |
| 1.8. CANTIDADES SATISFECHAS POR LAS EMPRESAS PARA EL TRANSPORTE COLECTIVO DE SUS TRABAJADORES | 47 |
| 2. VALORACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE: | 49 |
| 2.1. UTILIZACION DE LA VIVIENDA | 49 |

| | |
|--|----|
| 2.2. UTILIZACIÓN O ENTREGA DE VEHÍCULOS AUTOMÓVILES | 51 |
| 2.3. PRÉSTAMOS CON TIPOS DE INTERÉS INFERIORES AL LEGAL DE DINERO..... | 53 |
| 2.4. PLANES DE PENSIONES..... | 54 |
| 2.5. OTROS CONCEPTOS..... | 55 |
| VI. TRABAJOS EN EL EXTRANJERO:..... | 56 |
| VII. GASTOS DEDUCIBLES: | 62 |
| VIII. CONCLUSIONES: | 64 |
| IX. BIBLIOGRAFÍA: | 66 |

I. JUSTIFICACIÓN:

El trabajo de fin de grado es, por un lado, una oportunidad para el alumno, puesto que le permite aprender y/o desarrollar esas habilidades y capacidades y, por otro lado, es una prueba, puesto que a partir de este trabajo, el alumno se demostrará a sí mismo si puede llegar a desarrollar una materia con gran aptitud.

A la hora de la elección del trabajo de fin de grado, he optado por financiero y tributario, por el Impuesto Sobre las Personas Físicas y más en concreto por las retribuciones de los trabajadores dependientes ya que considero que es una materia atractiva de dónde puedo sacar gran información para la elaboración de este trabajo y que materializará los conocimientos y aptitudes adquiridos a lo largo del periodo.

También es una materia de actualidad que llama la atención por sus grandes modificaciones producidas a lo largo de los últimos años.

La decisión de llevar a cabo este trabajo en el ámbito de financiero y tributario, viene motivada por la posible idea de dedicarme en un futuro a la docencia siendo la rama tributaria la que más me llama la atención respecto al resto de materias.

El trabajo de fin de grado es la piedra angular de una carrera como derecho donde se adquieren una serie de conocimientos teóricos, mediante los cuales el alumno demostrará que posee las habilidades y destrezas, los nuevos conocimientos y las competencias, así como los instrumentos y protocolos propios del Derecho.

En cuanto al proyecto personal, es un buen instrumento que facilitará una parte esencial de esta profesión: la evaluación. Los objetivos e ideas que uno tiene al principio podrán ser contrastados con lo que finalmente se ha conseguido y aprendido.

II. INTRODUCCIÓN:

1. INTRODUCCIÓN DEL IRPF COMO IMPUESTO:

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), se ha convertido en el tributo con mayor relevancia del sistema tributario español, ya sea por tanto sus características cualitativas como cuantitativas. Así podemos afirmar que es el impuesto que mayor capacidad posee para generar ingresos dentro del sistema tributario español. Además de esta finalidad recaudatoria, no debemos olvidar que es el máximo exponente de los principios de justicia tributaria recogidos en el art 31.1 Constitución Española (en adelante, CE). En concreto, el IRPF es un reflejo del principio de progresividad recogido como uno de los deberes del ciudadano.

Dado que la obtención de renta se ha convertido en el hecho imponible de este impuesto (como desarrollaremos más adelante), podemos observar que ésta, es la magnitud que nos permite apreciar con mayor claridad el nivel de riqueza de los sujetos pasivos, además de poder afirmar que este mismo hecho imponible se realiza de manera general y con cierta continuidad por todos los ciudadanos¹.

Esto significa que la contribución de cada individuo al levantamiento de las cargas públicas, ha de ser proporcional al nivel de su riqueza. Aunque existen otros tributos estatales que cumplen con esta misma finalidad (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio) ambos no tienen la misma intensidad que los resultados que se puedan desencadenar del IRPF.

En este sentido, cabe concluir, tal y como el Tribunal Constitucional, se ha pronunciado reiteradamente, que el IRPF se ha configurado como el *paraguas* del conjunto del sistema tributario. Por ello, cualquier cambio de los elementos esenciales de este impuesto, repercute de una forma relevante en el conjunto de la recaudación obtenida

¹ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

por todo el sistema tributario. A su vez, va a modificar los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad (art 31.1 CE)².

Todas estas características, hacen del IRPF el instrumento principal del sistema fiscal español. En tanto que se trata de un impuesto personal, eje de la política de ingresos públicos, con alta incidencia sobre el sistema económico. Este impuesto se ha convertido en una cuestión llevada a debate por los distintos gobiernos desde su establecimiento procurando siempre, con mayor o menor acierto, que la elevación de la carga impositiva reduzca la menor incidencia sobre el comportamiento de los ciudadanos, es decir, tratando de gravar las rentas sin descuidar los incentivos al ahorro³.

2. EVOLUCIÓN DEL IRPF:

En 1977, obedeciendo a la necesidad de reformar el sistema fiscal español, se introduce el antecedente inmediato del actual impuesto del IRPF, al establecerse por la Ley 44/1978 de 8 de septiembre el primer impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ésta sufrió inmediatamente modificaciones como consecuencia de la intervención del Tribunal Constitucional que alteró el originario concepto de la tributación familiar en el seno de este impuesto, por lo tanto se hizo necesaria una nueva Ley (Ley 18/1991, de 6 de Junio) que estuvo vigente hasta la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, que contiene la regulación de este impuesto desde el 1 de Enero de 1999 al 31 de Diciembre de 2006.

Es a partir de 2006 cuando la normativa del IRPF experimentó el cambio de mayor importancia. Uno de los aspectos más llamativos de esta reforma, fue la ampliación del ámbito de las rentas excluidas de gravamen progresivo. Además, supuso una simplificación de tarifas e incentivos fiscales ya que se reducían a cuatro el número de tramos de la tarifa. Por otro lado, esta Ley también trajo una modificación de los tipos

² PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALEZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

³ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

de gravamen, en general a la baja aunque seguía produciéndose la desigualdad en función del volumen de renta de cada contribuyente.

Otra medida destacable sería el cambio en el tratamiento del mínimo personal y familiar, ya que a partir de entonces éste mínimo genera una reducción directa de la cuota cuyo importe está en función de las circunstancias personales y familiares de cada cual, de manera que independientemente del importe de las rentas de cada sujeto, si estos tienen una misma situación personal y familiar se obtiene la misma cuota de disminución.

A pesar de estos cambios, la Ley de 2006 sustancialmente es similar a su anterior, así que son meras razones de política fiscal y económica las que explican esta reforma susceptible de numerosas críticas por parte de los diversos grupos políticos.

Esta Ley de 2006, a pesar de ser relativamente reciente, ya ha sufrido una serie de modificaciones debido a la situación económica y financiera que atraviesa el país. Una de las medidas para paliar los efectos de la crisis ha sido la aprobación de la Ley 16/2012 de 27 de Diciembre por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de las actividades económicas⁴.

Las principales novedades que afectan al IRPF podemos resumirlas en los siguientes puntos^{5,6};

- A partir del 1 de Enero de 2013, se suprimió la deducción por inversión en vivienda habitual, no obstante este beneficio fiscal se seguirá practicando para todos aquellos que hayan adquirido su vivienda antes del 31 de Diciembre de 2012 o que hubieran satisfecho cantidades para la construcción, ampliación, rehabilitación o realización de obras por razón de discapacidad.

⁴ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BUENO MALUENDA, C., GARCÍA GÓMEZ, A., MOLINOS RUBIO, L., RUIZ BAÑA, M.L., *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre*, 1ª edición, Editorial La Ley, 2007.

⁵ CASTELLÓ LLANTADA, C., *Renta 2013: Principales novedades del modelo de deducción del IRPF*, en Periódico 5 días, 4 Abril 2014. Enlace: http://cincodias.com/cincodias/2014/03/27/economia/1395900356_283200.html

⁶ B.A., *Diez novedades a tener en cuenta en la declaración de la renta de 2013*, visto en www.expansion.com, Economía y política de expansión dirección. Enlace: <http://www.expansion.com/2014/03/27/economia/1395919021.html?a=44a4196bc0ccb16f5b20d83600bf1605&t=1402038964>

- Se crea un gravamen especial para los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, la Once, Cruz Roja y entidades análogas que estaban exentas hasta la fecha. A partir de ahora, en el momento de cobrar el premio, se practicará una retención o ingreso a cuenta con lo cual este gravamen quedará satisfecho.
- En el ámbito de los rendimientos del trabajo, podemos citar el distinto tratamiento que se le ha dado a la valoración de la vivienda como retribución en especie, como más adelante desarrollaremos. También se ha introducido la exclusión de reducir al 40% las indemnizaciones por despido que sean de cuantía superior a 60.000 euros como consecuencia a las rentas generadas en un periodo superior a dos años.
- Desde el 31 de Octubre de 2012 se van a imputar a la base liquidable general del periodo más antiguo entre los no prescritos susceptibles de regularización, las ganancias patrimoniales no justificadas, entendiendo como tales la posesión de bienes o derechos que no se corresponden con la renta declarada por el contribuyente.
- Se excluyen de la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos que hubieran permanecido en posesión del contribuyente menos de un año. De esta forma se rompe el criterio de clasificación entre ganancias y pérdidas patrimoniales que derivan de la transmisión de elementos patrimoniales y de las que no derivan de dicha transmisión. Hasta entonces, las primeras siempre se imputaban exclusivamente a la renta del ahorro, mientras que las segundas formaban parte de la renta general.

Todas estas modificaciones han supuesto un cambio en la normativa del IRPF. Modificaciones que se traducen en un intento de aumentar la recaudación ya sea de modo indefinido o de forma temporal a través de medidas que anticipan el pago del impuesto pero que implican unos menores ingresos en el futuro.

Por último, a principios de 2014 se ha planteado una reforma fiscal que pasa por hacer un IRPF menos gravoso para las rentas más bajas a través de cuatro medidas concretas:

1. Revisión de los mínimos exentos, que se verían ampliados para que quienes menos ingresan también paguen menos⁷.
2. Revisión de los tramos del IRPF a la baja como un retroceso en el incremento llevado a cabo en 2012. La estrategia pasa por reducir el número de tramos a tres o cuatro y modificar al mismo tiempo los tipos marginales. De este modo se evitará que las grandes rentas acudan al Impuesto de Sociedades como fórmula para eludir el IRPF bajando también el tipo marginal al que deben tributar por debajo del 50% vigente en muchas autonomías⁸.
3. Cambios en la fiscalidad del ahorro y en los bienes mobiliarios, ya que ahora mismo prácticamente todas las rentas del ahorro tributan a una misma escala fija. Esta reforma pasa por establecer tres tramos en función de las ganancias totales: 21% para los beneficios hasta 6.000 euros, 25% para las ganancias entre 6.000 y 24.000 euros, y 27% a partir de esa cantidad, lo que supondría un importante gravamen para las grandes fortunas y para los grandes patrimonios⁹.
4. Menos deducciones que todavía no han sido concretadas pero que se intuyen que serán las relativas a los estudios, adopciones y a otro tipo de deducciones autonómicas¹⁰.

⁷ DÍEZ, A., *Rajoy anuncia rebajas fiscales para trabajadores y empresarios*, en El País el 25 de Febrero de 2014. Enlace:

http://politica.elpais.com/politica/2014/02/25/actualidad/1393327360_051605.html

⁸ EFE ECONOMÍA, *Los expertos proponen cuatro tramos del IRPF y rebajar hasta cinco puntos el más bajo*, en El País el 14 de Marzo de 2014. Enlace:

http://economia.elpais.com/economia/2014/03/14/agencias/1394818990_563283.html

⁹ EFE ECONOMÍA, *Los expertos proponen cuatro tramos del IRPF y rebajar hasta cinco puntos el más bajo*, en El País el 14 de Marzo de 2014. Enlace:

http://economia.elpais.com/economia/2014/03/14/agencias/1394818990_563283.html

¹⁰ DÍEZ, A., *Rajoy anuncia rebajas fiscales para trabajadores y empresarios*, en El País el 25 de Febrero de 2014. Enlace:

http://politica.elpais.com/politica/2014/02/25/actualidad/1393327360_051605.html

A día de hoy, estas medidas ya se han visto materializadas en el Anteproyecto de ley, que va a modificar la actual Ley 35/2006 de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, entre otras normas tributarias.

Este Anteproyecto considera que las mejoras que se observan en los distintos indicadores macroeconómicos, así como la minoración de los niveles del déficit público, deben traer como consecuencia una reforma integral de este Impuesto que aquí abordamos.

Por otro lado, no debemos obviar que estas modificaciones en el IRPF van a traer consigo la eliminación de una serie de exenciones como la recogida en el art. 7.1 y) LIRPF relativa a la entrega de acciones gratuitas a los trabajadores por la propia empresa en la que trabajan, así como la exención regulada en el apartado e) del mencionado artículo, en relación a las indemnizaciones por despido. En este sentido se ha propuesto que las indemnizaciones que superen los 2000 euros por año trabajado estarán sujetas a declaración. Esta medida será aplicable para aquellos despidos que tenga lugar a partir del 20 de junio de 2014. Además una vez superado este límite, el porcentaje que la Ley sujetará a gravamen dependerá del salario anual del trabajador, de manera que a mayor salario, mayores serán los niveles de tributación¹¹. Diversas son las críticas que alzan la voz en torno a esta medida que “puede suponer una vulneración del principio de irretroactividad de las normas, además de producir el efecto contrario al pretendido por la reforma laboral (...) Todo ello sin olvidar las diferencias que la medida genera, puesto que los trabajadores despedidos antes del 20 de junio recibirán un mejor trato fiscal”¹².

3. NATURALEZA DEL IMPUESTO:

El artículo 1 de la Ley reguladora de este impuesto, establece que el IRPF es “un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y

¹¹ Anteproyecto de Ley XX/XX, de XX, por la que se modifican la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Fecha 23 de junio de 2014.

¹² VERÓNICA MARTÍN MARTINEZ., *Indemnización por despido: ¿Ahora tributas?*, en Expansión el 07/07/2014. Enlace: <http://www.expansion.com/2014/07/07/valencia/1404759762.html>

progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”¹³.

A raíz de esta definición, podemos afirmar que se trata de¹⁴:

- Un tributo **directo** porque su gravamen recae sobre el índice más objetivo para medir la capacidad económica que no es otro que la renta del contribuyente. Se entiende por renta la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las rentas que le sean imputables con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, tal y como establece el artículo 2 del IRPF.
- Por otro lado, nos encontramos con un tributo **personal** ya que en la delimitación del hecho imponible, tiene especial importancia la persona como objeto de imputación de la renta.
- Así mismo, es un tributo **periódico** ya que el hecho imponible tiende a repetirse con cierta continuidad. Por ello, es importante delimitar el periodo de tiempo dentro del cual se producen cada una de las obtenciones de la renta que se grava, es lo que se denominaría el periodo impositivo.
- Además, se trata de un tributo **progresivo**. Esta característica significa que la carga tributaria va a aumentar de manera proporcional al importe de la riqueza, es decir, cuanto mayor sea el nivel de renta del contribuyente, mayor será la proporción de ese tributo que deberá satisfacer a la hacienda pública. No obstante, este carácter progresivo, se ha ido perdiendo a través de las distintas reformas que ha sufrido la ley del IRPF hasta poder llegar a concluir que dentro del propio IRPF, existen dos segmentos que gravan la renta de forma distinta. Un primer segmento que calificaría al tributo como progresivo por recaer sobre la llamada renta general y un segundo segmento proporcional que recae sobre la renta del ahorro.

¹³ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

¹⁴ PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALESZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

- Por último, nos encontramos ante un impuesto **subjetivo**, ya que a la hora de gravar la renta se van a tener en cuenta tanto la situación personal (edad y grado de discapacidad del contribuyente) como la familiar de cada persona física (número de personas a su cargo, edad de las mismas y grado de discapacidad de estas).

No debemos olvidar que cada uno de estos rasgos que definen la naturaleza de este impuesto, no pueden abstraerse de manera individualizada para cada una de las rentas que grava el IRPF, si no que solo van a poder identificarse partiendo del examen conjunto de este tributo.

4. ÁMBITO ESPACIAL:

En cuanto al ámbito de aplicación, es el artículo 4 de la ley del IRPF el encargado de delimitar el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

Del mismo se deduce que se va a extender a todo el territorio español aunque a esta afirmación debemos introducir una serie de matices puesto que tal y como reconoce el párrafo dos de este mismo artículo, existen regímenes tributarios forales vigentes en Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, en cuyas zonas geográficas rigen los regímenes de Concerto y Convenio, por lo que la competencia para legislar en torno a esta materia va a recaer sobre los propios órganos forales que aunque deben cumplir con una serie de limitaciones previstas en las leyes que regulan el Concerto Económico y el Convenio, poseen un amplio margen en lo relativo al régimen del IRPF aplicable en estos territorios.

Otra especialidad, del ámbito espacial, hace referencia a la consecuencia que ha desencadenado que el resto de las Comunidades Autónomas del régimen común posean competencias normativas en esta materia tal y como les ha trasferido el Estado y por ello podemos encontrarnos con distintos tipos de gravamen en función de la Comunidad Autónoma en la que residamos.

Otros regímenes especiales son los de ciertos territorios como Ceuta, Melilla o Canarias en los cuales debido a su aislamiento de la Península, presentan una serie de especialidades como la bonificación del artículo 68 de la ley del IRPF para los contribuyentes que obtengan determinadas rentas producidas en Ceuta y Melilla¹⁵.

Por último, el artículo 5 de la ley del IRPF, establece que el ámbito de aplicación de este impuesto, debe respetar en todo caso el contenido de los Tratados y Convenios Internacionales integrantes del ordenamiento español en virtud del artículo 96 de la CE y es por ello por lo que existen multitud de Convenios suscritos por España con otros Estados para evitar la doble imposición, teniendo en cuenta que para aquellos territorios en los que no exista Convenio aplicable el artículo 80 de la ley del IRPF contempla una fórmula para corregir la doble imposición, fórmula que consiste en una deducción en la cuota líquida del IRPF del sujeto afectado¹⁶.

5. PERIODO IMPOSITIVO, DEVENGO E IMPUTACIONES TEMPORALES:

Dado el carácter periódico de este impuesto, es necesario delimitar los periodos temporales en los que se enmarcan los distintos hechos imponibles que comprenden este impuesto.

Es el artículo 12 de la Ley del IRPF el que establece como regla general que el **periodo impositivo** se corresponde con el año natural, aunque tal y como precisa el artículo 13.1 Ley del IRPF podrá tener una duración inferior si el contribuyente fallece antes del 31 de Diciembre, de manera que en este caso el periodo impositivo se iniciará el 1 de Enero y finalizará en la fecha del fallecimiento.

Por otro lado, el **devengo**, regulado en el artículo 12 de la Ley del IRPF, determina el nacimiento de la obligación tributaria principal tal como establece el artículo 21 de la Ley general tributaria. Este devengo tiene lugar el último día del periodo impositivo, es

¹⁵ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

¹⁶ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

decir, el 31 de Diciembre. No obstante, si se produce el fallecimiento del contribuyente en una fecha distinta del último día del año, el devengo en este caso se producirá el día del fallecimiento.

En lo relativo a la última cuestión, en las **imputaciones temporales**, es importante determinar la fecha en la que se produce cada obtención de renta con el objeto de saber a qué periodo impositivo debemos imputar esos rendimientos producidos y en consecuencia aplicar la normativa vigente.

El artículo 14 de la Ley del IRPF, se inclina por utilizar con carácter general el denominado criterio de la exigibilidad en lo relativo a los rendimientos del trabajo y del capital. Esto significa que tales rendimientos se consideran obtenidos en el periodo en que resulten jurídicamente exigibles independientemente del momento de su efectiva percepción¹⁷.

6. ÁMBITO PERSONAL DE APLICACIÓN:

El artículo 8 de la Ley del IRPF entiende con carácter general como contribuyentes de este impuesto a las personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio Español. Por lo tanto, el impuesto que grava las rentas de aquellos que no tienen residencia en territorio español pero obtengan rentas en España, se efectúa por el Impuesto sobre la renta de los no residentes.

En torno a la residencia habitual, tal y como establece el artículo 9 de la Ley del IRPF, se entiende que esta se da si el contribuyente¹⁸:

- Permanece más de 183 días durante un año natural en territorio español teniendo en cuenta que no se exige que esos días sean consecutivos, así que las ausencias esporádicas no se consideran falta de permanencia en España.

¹⁷ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

¹⁸ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades e intereses económicos.
- Se presume que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio Español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.
- Cuando una persona física de nacionalidad española acredite una nueva residencia fiscal en un país considerado como paraíso fiscal, en ese caso no va a perder la condición de contribuyente del IRPF español ni en ese periodo impositivo en el que se realice ese cambio de residencia ni en los cuatro años siguientes.

Una vez fijado el criterio de la residencia habitual, podemos distinguir dos situaciones en torno a los residentes en España.

Por un lado, nos encontramos con los residentes en el País Vasco o Navarra para los cuales de acuerdo con el Concierto y Convenio de Régimen Foral Especial, deben tributar de acuerdo a la normativa foral aunque tienen que respetar las normas de armonización teniendo en cuenta que es el criterio que determina la residencia será la permanencia por más de 183 días durante al año natural.

Para el resto de comunidades autónomas será de aplicación la normativa estatal, de manera que dependiendo de la comunidad en la que tenga su residencia la normativa variará pero solo en torno a los mínimos personales y familiares, las tarifas y las deducciones que apruebe su Comunidad Autónoma¹⁹.

¹⁹ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

III. HECHO IMPONIBLE:

El examen del hecho imponible del IRPF regulado en el artículo 6 de la Ley del IRPF exige que se aborde su propia delimitación y podemos establecer como hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente durante el periodo impositivo. Si acudimos al artículo 2 de la Ley del IRPF, se entiende por renta la totalidad de los rendimientos, pérdidas y ganancias patrimoniales y las imputaciones de rentas que se establezcan por la Ley²⁰.

En consecuencia, podemos definir como renta el conjunto de bienes o derechos de contenido económico que se incorporan al patrimonio del contribuyente incrementando su valor o bien permitiendo que su titular acceda al disfrute de bienes y servicios.

La renta no tiene que tener la forma de ingreso dinerario ya que existen las denominadas rentas en especie que son objeto de un tratamiento legal específico a la hora de su valoración como más adelante desarrollaremos²¹.

Debemos mencionar la presunción de onerosidad ya que las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo personal se consideran retribuidas salvo prueba en contrario, tal y como establece el art. 6.5 LIRPF²².

Por último, otro elemento delimitador son las operaciones vinculadas recogidas en el artículo 31 de la Ley del IRPF ya que en la valoración del hecho imponible no es indiferente que las partes que establecen una relación económica con el contribuyente, sean independientes o exista una relación de dependencia entre ellos en los términos establecidos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades²³.

²⁰ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

²¹ PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALES, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

²² DIAZ ARIAS JOSE MANUEL, *La presunción de onerosidad*, En el País el 11 de Marzo de 2001.

Enlace: http://elpais.com/diario/2001/03/11/negocio/984317479_850215.html

²³ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 2013.

Una novedad introducida por la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre sobre el impuesto de las rentas de las personas físicas podemos clasificar la renta en renta general y renta del ahorro. Esta diferenciación permite distinguir a su vez dos bases imponibles y por tanto dos bases liquidables, la general y la del ahorro. En este sentido, podemos afirmar que forman parte de la renta general los rendimientos e imputaciones de renta con la excepción de los rendimientos de capital mobiliario que están adscritos a la renta del ahorro, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de bienes o derechos o que derivando de la misma hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente un periodo inferior a un año (modificación introducida en 2013). Por otro lado, la renta del ahorro está integrada por los rendimientos del capital mobiliario excepto los del 25.4 que forman parte de la renta general y a su vez por las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de la transmisión de bienes o derechos siempre que estos hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente más de una año²⁴.

De aquí en adelante voy a centrarme únicamente en los rendimientos del trabajo que se integran en la parte general de la base imponible.

²⁴ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

IV. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Conforme a la Ley del IRPF en su artículo 17, podemos clasificar los rendimientos del trabajo en dos grupos.

El primero viene determinado por la naturaleza de las contraprestaciones ya que se van a incluir como rendimientos del trabajo aquellas prestaciones que independientemente de su denominación siempre que sean dinerarias o en especie, deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. En este sentido, podemos adelantar que se incluyen los rendimientos del trabajo típicos, como son los sueldos y salarios junto con los complementos salariales, las prestaciones por desempleo no exentas, las dietas no exentas y las retribuciones en especie ligadas con las anteriores.

Por el contrario, existe un segundo grupo referido a prestaciones que el legislador por su decisión ha optado por incluir en esta partida de rendimientos del trabajo. Así que se trata de prestaciones que aunque en su totalidad no cumplen todas las características que definen a los rendimientos del trabajo, se encuadran en esta categoría con carácter residual al no encajar en otras, como por ejemplo las retribuciones de los sistemas de previsión social²⁵.

1. CARACTERÍSTICAS DE LAS RENTAS DEL TRABAJO:

- Son rentas que derivan del trabajo sin que participen en su generación el resto de los factores como el capital o la organización²⁶.

²⁵ PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALEZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

²⁶ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

- Este trabajo se presta en el ámbito de una organización que es ajena al trabajador, es decir, una empresa. Esto nos permite diferenciar esta categoría de los rendimientos de actividades económicas, cuyo artículo 27 de la Ley del IRPF, entiende que “se consideran como tales aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”²⁷.
- La forma de la retribución resulta irrelevante puesto que se admiten tanto dinerarias como en especie y a su vez percibidas de forma fija o variable independientemente de la periodicidad²⁸.
- No es necesario que exista una relación laboral entre el trabajador y la empresa para que pueda considerarse rendimiento del trabajo, ya que se han considerado como tales, percepciones que no son consecuencia de relaciones laborales pero que sí que provienen del trabajo, como por ejemplo las propinas repartidas entre los camareros de un restaurante, tal y como se establece en la Consulta de la Dirección General de Tributos 1763-99 de fecha 04/10/1999 que las reconoce como retribuciones dinerarias variables sujetas a retención: “Las cantidades percibidas en concepto de propinas constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores, sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta. En concreto, el artículo 16 de la Ley del Impuesto dispone, en su apartado uno, que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”²⁹.

²⁷ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

²⁸ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

²⁹ Consulta de la Dirección General de Tributos 1763-99 de fecha 04/10/1999 por la que se reconoce como retribuciones dinerarias variables sujetas a retención.

Estas características, no impiden que la línea entre los rendimientos del trabajo y los rendimientos de actividades económicas sea fácil de delimitar ya que hay una serie de servicios de profesionales que se califican como rendimiento del trabajo o como rendimiento de actividad económica en función de si se dan o no las notas de dependencia y ajenidad, así que podemos encontrarnos con actividades profesionales que se califiquen también como rendimientos del trabajo. Este es el caso de los comisionistas o agentes comerciales, los profesores de enseñanza, arquitectos o ingenieros técnicos y mediación y arbitraje. Para todos estos supuestos, según el riesgo que asuman estos profesionales en el desempeño de sus actividades, podremos calificarlos como rendimientos del trabajo o como rendimientos de actividades económicas³⁰.

2. RENDIMIENTOS DE TRABAJO DINERARIOS:

2.1. SUELDOS Y SALARIOS:

El artículo 17.1.a) de la Ley del IRPF recoge este rendimiento como dos supuestos distintos. Ambos son la retribución monetaria que recibe el contribuyente a cambio de un servicio prestado fruto de su trabajo. No obstante, la diferencia entre uno y otro radica en que el salario se paga en base a un día o por hora aunque su liquidación sea semanal. Este concepto se asocia normalmente a tareas artesanas o de obras, mientras que el sueldo se paga en forma quincenal o mensual y es una cantidad fija e dinero que se asocia con carácter general a trabajos administrativos, de oficina, intelectuales o de supervisión³¹.

³⁰ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

³¹ PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALESZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

Una vez vista la diferencia entre estos dos conceptos, vamos a centrarnos en el salario tal y como viene recogido en el artículo 26 del Real Decreto Legislativo 1/1995 de 24 de Marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante ET). Este artículo, establece los conceptos que se van a comprender en el mismo.

En primer lugar, nos encontramos con el salario base como retribución fijada por unidad de tiempo o de hora. Adicionalmente se van a sumar al salario los complementos salariales fijados en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación o resultados de la empresa.

Conforme al artículo 31 del ET, el trabajador tendrá derecho a dos gratificaciones extraordinarias al año fijándose por Convenio colectivo la cuantía de tales gratificaciones, las cuales fiscalmente se van a incluir en esta partida de sueldos y salarios³².

2.2. DIETAS, GASTOS DE VIAJE Y REPRESENTACIÓN:

En cuanto a los gastos de representación tal y como regula el art. 17. c) LIRPF constituyen rendimientos del trabajo, del mismo modo que el salario. Se trata de cantidades desembolsadas por la empresa a un empleado para que cubra parte de su actividad, es decir, para restituir los gastos personales en los que hubiera podido incurrir, a efectos de representar adecuadamente a la empresa y su imagen. Este concepto forma parte del sueldo y tributa como tal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. Por ello, como consecuencia, la empresa pagadora tiene que practicarle al trabajador la oportuna retención y éste a vez tiene que declarar estas cuantías, sin existir límite alguno que le exonere.

Estos gastos de representación, no deben confundirse ni con las dietas ni con las cantidades que la empresa entrega al empleado para reembolsar determinados gastos de la empresa como por ejemplo los relativos a las atenciones con los clientes, ya que estos

³² ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

no le pueden ser imputados como retribución, siendo susceptibles de ser deducidos por la empresa en el Impuesto de Sociedades.

Por otro lado, nos encontramos en el artículo 17.1 d) de la Ley del IRPF con las **dietas y asignaciones para gastos de viaje** excepto los de locomoción, manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establecen en el artículo 9 del Reglamento del IRPF³³.

En este sentido, dicho artículo ha establecido que estas dietas y asignaciones para gastos de viaje, como cualquier otra contraprestación pagada por la empresa constituyen rentas del trabajo. No obstante, si lo que se pretende es compensar los gastos que se producen por motivos laborales, se declara exento de tributar por estos conceptos en las cuantías y condiciones reglamentarias. Estas cuantías no gravadas serán objeto de revisión por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en proporción a las dietas que perciben los funcionarios.

Así que siguiendo la normativa reglamentaria, las cantidades percibidas en concepto de dietas se consideran exentas de ser declaradas, siempre que se respeten los límites ya citados, de manera que el exceso de lo previsto normativamente se deberá computar como rendimiento dinerario del trabajo. La naturaleza de esta exoneración, se justifica entendiéndose que tienen carácter indemnizatorio ya que no retribuyen un trabajo si no que son consecuencia de una orden de desplazamiento. De hecho la propia normativa laboral como ya hemos visto los excluye de la consideración de salario. Este régimen de dietas y gastos de viaje, no es aplicable a una actividad profesional ni tampoco a una actividad empresarial, en este sentido se ha pronunciado la consulta V0007-00 (09/02/2000) que entiende que “quedan reservadas únicamente para los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo, es decir, trabajadores por cuenta ajena y no para los titulares de actividades económicas para los cuales estos gastos se considerarán deducibles siempre que se pruebe que estén vinculados a la actividad que estos desarrollen, porque si no existiese afectación a la actividad económica, no podremos calificarlos como gastos fiscalmente deducibles”³⁴.

³³ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

³⁴ Consulta de la Dirección General de Tributos V0007-00 de fecha 09/02/2000.

Una vez desarrollado el régimen de tributación, podemos diferenciar tres tipos de dietas³⁵,

En primer lugar, la relativa a los **gastos de locomoción**. Se trata de las cantidades que se abonan para compensar los gastos de viaje que se producen fuera del lugar de trabajo, no siendo necesario el desplazamiento a un municipio distinto porque lo que marca tener derecho a esta remuneración es la realización del trabajo fuera del lugar habitual. En este sentido, debemos hacer dos distinciones, la primera relacionada con el uso de transporte público. Este importe, siempre que se justifique mediante factura o documento estará exento de ser declarado y por otro lado, nos encontramos con el uso de transporte privado para el cual se prevé que está exento la cantidad que resulte de multiplicar 0.19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique el desplazamiento. A este límite, habrá que sumar los gastos de peaje y aparcamiento que del mismo modo se justifiquen. En este punto, es importante que distingamos si ese transporte privado es propiedad de la empresa o por el contrario se trata del uso por el trabajador de su vehículo particular, para así poder determinar si los gastos relativos al consumo de la gasolina son o no dieta y en consecuencia susceptible de ser retribución para el trabajador. Pues bien, si el empleado utiliza el vehículo de la empresa para sus desplazamientos laborales, el reembolso de gastos que la empresa haga a éste por el consumo de la gasolina, no son rendimiento del trabajo y sí un gasto deducibles para la empresa, puesto que de lo contrario estaríamos ante una duplicidad del mismo concepto. Así se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la consulta 0370-00 (029/02/2000) que establece que “cuando el trabajador se desplace fuera de su centro de trabajo a un lugar distinto y utiliza un medio de transporte propiedad de la empresa o que ésta tiene arrendado mediante un contrato de leasing, las cantidades que son reembolsadas al trabajador en concepto de gasolina, no son rendimientos propios del trabajador si no gastos propios de la empresa que serán deducibles en el Impuesto sobre Sociedades”³⁶. Por el contrario, si se le reembolsan cantidades por este mismo concepto pero utiliza su transporte privado, se considerarán asignaciones por gastos de locomoción, que estarán exentas de ser

³⁵ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

³⁶ Consulta de la Dirección General de Tributos V0370-00 de fecha 029/02/2000.

declaradas, siempre que se cumplan los límites reglamentarios previstos en el art. 9 RIRF, así que podemos concluir que dentro de los 0,19 €/ km recorrido ya se incluyen los gastos derivados de la gasolina, y en consecuencia sólo estarán sujetos a tributación estos gastos si exceden de la cuantía fijada normativamente.

Adicionalmente, al concepto general establecido en la Ley del IRPF como gastos de locomoción, se pueden adicionar una serie de complementos específicos a determinados sectores, como el denominado “complemento de dispersión geográfica”, previsto para el personal de los centros de salud para compensar los gastos de locomoción que deriven de los desplazamientos fuera del centro de trabajo. Este complemento, ha sido reconocido en la consulta 2165-99 (15/11/1999) que establece “la exoneración de declarar este concepto siempre que se justifique la realidad de los desplazamientos y se aporte un documento justificativo del importe del gasto de manera que la parte no justificada estará sujeta a gravamen”³⁷.

Por último, otro aspecto determinante, es el de la prueba necesaria para acreditar la realidad de ese gasto, es decir, una justificación no solo de los desplazamientos realizados sino del medio de transporte concreto empleado así como el número de viajes y el horario en el que se han realizado tal y como establece la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria 1664/2005 ya que sin esa determinación no se puede acreditar la realidad o posibilidad de ese gasto, siendo extensible esta exigencia de prueba para el resto de dietas.

En segundo lugar los **gastos de estancia y manutención** con carácter general van a estar exentos de ser declarados pero siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Deben producirse en municipio distinto a aquel en que está situado el centro de trabajo habitual del trabajador y también del que constituya la residencia del trabajador, de manera que si éste decide alojarse en un hotel que radique en el mismo municipio en el que tenga su domicilio, esa cantidad no se puede entender exenta de gravamen y lo mismo sucedería si se le asignara una cantidad para su manutención en el mismo municipio de su domicilio. Esto es importante matizarlo porque en el caso de los gastos de locomoción, basta con que el

³⁷ Consulta de la Dirección General de Tributos 2165-99 de fecha 15/11/1999.

empleado salga de su centro de trabajo para que estos gastos se declaren exentos, caso distinto sucede en este tipo de dietas.

- Los desplazamientos no deben ser de una permanencia superior a los nueve meses de forma ininterrumpida sin que pueda entenderse que se interrumpe esta permanencia por ausencias temporales relativas a las vacaciones o a enfermedad del propio empleado ya que éstas no implican un cambio de destino. En este sentido, conforme a la consulta V0902-08, con fecha de salida el 05/05/2008, ha confirmado como requisito que “no se permanezca más de 9 meses en municipio distinto del habitual del trabajo y que tales dietas no superen los límites cuantitativos señalados en dicho artículo. De manera que si en un principio no se previó que el desplazamiento fuese a superar este plazo y por ello no se practicó retención sobre las cantidades satisfechas en concepto de dietas, a partir del momento en que ya sea previsible que el tiempo de permanencia va a ser superior a los nueve meses, estas cantidades ya van a estar sujetas a ser declaradas en el IRPF y se deberá practicar la oportuna retención”³⁸.
- Este alojamiento y manutención debe producirse efectivamente en establecimientos de hostelería, por lo tanto, queda descartado cualquier tipo de alojamiento que no se pueda justificar mediante factura como serían por ejemplo casas de amigos o familiares.
- Los días y lugares de desplazamiento así como la razón o motivos del mismo, deben acreditarse.
- La exención de estas dietas tiene un límite que viene determinado por el número de días ya sea en España o en el Extranjero y a su vez si estos se producen como consecuencia de pernoctar o no en el municipio al que nos desplazamos. A veces, estos límites fijados por la ley en su artículo 9.3 del Reglamento del IRPF, no cubren los gastos reales que el trabajador incurre en ese viaje, sin embargo esto no significa que se pueda efectuar una deducción complementaria de la que ya viene fijada por la ley y del mismo modo, no se puede efectuar ninguna

³⁸ Consulta de la Dirección General de Tributos V0902-08, con fecha de salida el 05/05/2008.

deducción en el caso de que la empresa pague al trabajador una cantidad inferior a los límites que prevé la propia normativa. Estas cuantías máximas son diarias independientemente de la duración del desplazamiento, teniendo en cuenta que no existe prorrateo si no se cubre un día entero. De manera que si se pernoctan dos días y el tercer día se dedica para el regreso para nuestro centro de trabajo o residencia habitual, y no se justifica ningún gasto por este día, está sometida a ser declarada la dieta asignada menos el importe que no precisa justificación.

Conforme a la normativa vigente, los valores deben ser actualizados en relación a lo dispuesto en el art. 9 del Reglamento del IRPF.

La determinación de si se ha pernoctado o no, viene dada por el lugar donde se haya pasado la noche como periodo de descanso pudiendo considerar como indicativo las franjas horarias establecidas para el trabajo nocturno en el Estatuto de los Trabajadores, es decir, entre las diez de la noche y las seis de la mañana o bien lo que establezca el Convenio Colectivo correspondiente, no siendo estos criterios los únicos que son posibles de aplicar³⁹.

Una vez visto el régimen general, podemos pasar a desarrollar las **particularidades** que en esta materia rigen para trabajadores sometidos a una relación laboral de carácter distinto:

El primer caso a destacar es el relativo a las retribuciones de cargos públicos. Así pues, tal y como fija el art. 17.2 b) LIRPF van a ser objeto de declaración las cantidades que se abonen por razón de su cargo a diputados españoles del Parlamento Europeo, diputados y senadores de las Cortes Generales, miembros de las Asambleas legislativas Autonómicas; concejales de Ayuntamiento, miembros de Diputaciones provinciales y otras entidades locales. No obstante, se excluyen de tributación, las cantidades que las instituciones destinen para gastos de viaje y desplazamiento, sin que sean de aplicación los límites reglamentarios fijados en el artículo 9 del RIRPF, como sucede, en general,

³⁹ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

para los trabajadores de cualquier empresa. Esta exención plena viene fundamentada en la falta de una relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo⁴⁰.

Por otro lado, vamos a analizar las relaciones laborales especiales, en este caso, estos trabajadores obtienen rentas que con carácter general se califican a efectos del IRPF como de trabajo dependiente, de manera que si las empresas les abonan los gastos correspondientes a estos conceptos ya vistos les son aplicables el régimen general ya desarrollado, no obstante, puede ocurrir que esos gastos no les sean resarcidos por las empresas para las que trabajan como sería el supuesto de los representantes de comercio o agentes de seguros, de manera que podrán minorar sus rendimientos íntegros siempre que se justifiquen por cualquier medio admitido en derecho las cuantías que vienen establecidas en el propio artículo 9 del Reglamento del IRPF.

Otro supuesto específico es el del personal al servicio de la Administración del Estado en el extranjero. En este caso los excesos de retribución que perciben los funcionarios por su destino en el extranjero se consideran dietas no gravadas siempre que estos funcionarios tributen en España como contribuyentes por el IRPF, además a estos trabajadores no les es exigible el requisito de no permanencia máxima de nueve meses (requisito exigido para el régimen general de las dietas). Este exceso se calcula sobre las cuantías que percibirían de hallarse destinados en España por sueldos, trienios, complementos e incentivos así como de la indemnización por cambio de residencia. Este régimen es incompatible con la exención por trabajos en el extranjero.

Para el personal de las empresas con destino en el extranjero, se consideran dietas exceptuadas de gravamen los excesos que perciban sobre las cuantías totales que habrían obtenido de trabajar en España por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias... exigiéndoles también en este caso que tributen como contribuyentes en el IRPF.

En los dos supuestos anteriores se debe entender como destino en el extranjero aquel relacionado con la localización del puesto de trabajo como lugar habitual al que ha sido designado el trabajador por la empresa, de manera que no se incluyen en este supuesto

⁴⁰ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

los trabajadores que se desplazan de forma habitual al extranjero ya que su centro de trabajo habitual radica en España. Así que se exige un cambio de centro de trabajo o un traslado sin que sea aplicable este supuesto al desplazamiento para realizar un determinado trabajo si se tiene previsto el regreso a su puesto anterior.

Por último en relación a los trabajadores en centros móviles o itinerantes, hay que especificar que les es aplicable el régimen general de dietas aunque no exista un desplazamiento fuera del lugar o municipio habitual de trabajo. El único requisito exigible será que este municipio donde esté realizando su trabajo, debe ser diferente del que constituya su residencia habitual⁴¹.

⁴¹ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

2.3. INDEMNIZACIONES LABORALES:

Podemos hablar de indemnización laboral como aquella compensación económica que recibe el trabajador como consecuencia de haber percibido, generalmente, un perjuicio de índole laboral.

Fiscalmente, según lo dispuesto en el artículo 7.1 e) de la LIRPF están exentas las indemnizaciones laborales en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o en su caso en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. Así que esta exención exige que se den una serie de requisitos⁴²;

- Que se abone con motivo de cese o despido del trabajador, incluyendo aquí todas las modalidades de despido (disciplinario, colectivo, por causas objetivas etc).
- Que esta indemnización deba ser abonada obligatoriamente porque así viene predeterminado por la normativa vigente. Si no sucede esto, esta indemnización estará sujeta a tributación. Además hay que precisar que si se perciben cantidades que excedan de los límites legales también van a tener que ser declaradas sin perjuicio de que éstas puedan considerarse rendimientos irregulares susceptibles de ser reducidos en un 40%.
- No se va a considerar integrada en el concepto de cuantía obligatoria la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato, siendo susceptibles de ser declaradas, por ejemplo, los incentivos o premios por jubilación anticipada satisfechos en virtud de convenio colectivo.

No obstante, hay que aclarar que por convenio, pacto o contrato debemos entender un acuerdo de voluntades, es decir, que la exención no va a abarcar a “aquellas indemnizaciones no obligatorias acordadas en actos de conciliación en

⁴² MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

los Servicios de Mediación, Arbitraje y Conciliación o Juzgados de lo Social", ya que tal y como ha declarado la Dirección General de Tributos, estas cantidades no están amparadas por la exención prevista en el art 7 e) LIRPF. Sin embargo, si estas indemnizaciones se acuerdan ante el SMAC como paso previo y obligatorio al despido improcedente legalmente previsto, en ese caso sí que estarían exentas.

Por último, debemos añadir que van a estar sujetas a gravamen la indemnización satisfecha al trabajador autónomo económicamente dependiente cuando se trate de la resolución del contrato por voluntad del cliente sin causa justificada, ya que esta se fija en virtud de pacto, sin que se establezcan los límites. Del mismo modo, tampoco estarán exentas aquellas cantidades que sean abonadas como consecuencia de la extinción del contrato de mutuo acuerdo⁴³.

A continuación pasamos a analizar los distintos **supuestos de exenciones laborales** que existen y la vinculación de la cuantía de esa indemnización a determinadas situaciones laborales:

A) *DESPIDO O CESE*: Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador tendrán la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias sin que pudiera considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato⁴⁴. Por lo tanto, la exención tiene que ser abonada con motivo de cese o despido del trabajador, que sea percibida por exigencias de la normativa vigente y no se considera como cuantía obligatoria la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Puede ocurrir que se perciba una indemnización pero que en realidad no haya obligación de la misma, por tanto estará sujeta al impuesto. Debemos saber que si las cuantías de las indemnizaciones superan la cuantía fijada obligatoria, en ese caso estarán igualmente sujetas al impuesto, sin perjuicio de que dichas cantidades tributen como rendimientos irregulares. Por ejemplo en el despido

⁴³ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013, p 79.

⁴⁴ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

improcedente la normativa laboral fija con carácter obligatorio el abono de una indemnización equivalente a treinta y tres días de salario por año de servicio.

Dicha exención condiciona la efectiva y real desvinculación del trabajador con la empresa, por tanto es preciso que no se produzca esta desvinculación hasta pasados tres años desde el despido o cese del trabajo por si el trabajador vuelve a prestar servicios en la misma empresa o en otra vinculada a la misma⁴⁵.

En los casos de extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, desde el doce de febrero del 2012 desaparece la referencia que se hacía a las indemnizaciones. Y por tanto debido a esta reforma laboral desaparece el denominado “despido exprés” que tal y como regula el artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores consiste en el reconocimiento por parte del empresario de la improcedencia del despido con opción de readmisión o de indemnización⁴⁶. En consecuencia, en la actualidad, para declarar la exención de estas indemnizaciones por despido es requisito necesario que se produzca conciliación o resolución judicial tal y como establece la Consulta Vinculante 1804-12 de fecha 18-12-12 y la también vinculante Consulta 2144-12 de fecha 8-11-12. Ambas se pronuncian en el mismo sentido estableciendo que “las indemnizaciones por despidos producidos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012 de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, y hasta el día de la entrada en vigor de la Ley, estarán exentas en la cuantía que no exceda de la que hubiera correspondiendo en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas⁴⁷.”

B) *RESCISIÓN DEL CONTRATO POR VOLUNTAD DEL TRABAJADOR*: En este supuesto, el trabajador opta por extinguir la relación laboral con la empresa pero debe estar

⁴⁵ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

⁴⁶ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 2013.

⁴⁷ Consulta de la Dirección General de Tributos 1804-12 de fecha 18/12/2012 y la Consulta 2144-12 de fecha 08/11/2012.

motivado por alguna de las causas justas recogidas en los artículos 41.3 y 50 del Estatuto de los Trabajadores y no por simple voluntad. Algunas de las causas podrían ser, modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que afectan a la jornada, horario y distribución del tiempo de trabajo y que menoscaban la dignidad del trabajador, falta de pago o retrasos de pago continuado o incumplimiento grave de las obligaciones del empresario, salvo los supuestos de fuerza mayor⁴⁸. Por lo tanto tal y como nos indica la Consulta de la Dirección General de Tributos 0773-01 de fecha 18/04/2001 “Se consideran rentas exentas las indemnizaciones por rescisión del contrato concedidas a los trabajadores que, en el proceso de recolocación por cierre o reducción del cuadro numérico de un establecimiento, renuncian a puestos ofrecidos que suponen una modificación sustancial de las condiciones del trabajo o cambio de residencia”⁴⁹, a diferencia de una reducción de jornada que no estaría exenta ya que no se produce el cese del trabajador y la indemnización sería voluntaria.

Debido a esto, el trabajador recibe una indemnización con la cuantía establecida con carácter obligatorio y que puede variar, ya que en principio serán 20 días de salario por año de servicio con un máximo de nueve mensualidades a no ser que sea un traslado, que entonces serían 20 días de salario por año de servicio con un máximo de 12 mensualidades. Si se sobrepasan los límites establecidos legalmente, estarán por tanto sujetas al impuesto⁵⁰.

- C) *CAUSAS ECONÓMICAS, TÉCNICAS, ORGANIZATIVAS, PRODUCTIVAS O DE FUERZA MAYOR*: Cuando se produce un despido colectivo por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor, de conformidad con los artículos 51 y 52.c) del Estatuto de los Trabajadores, quedará exenta la parte de la indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el Estatuto para el despido improcedente, es decir, que la indemnización exenta del IRPF alcanza el despido improcedente. Producido el

⁴⁸ Renta 2013 *¿Hay que pagar IRPF por las indemnizaciones por despido?* , En Expansión.com el 09/05/2014. Enlace: <http://www.expansion.com/2014/05/09/economia/1399652685.html>

⁴⁹ Consulta de la Dirección General de Tributos 0773-01 de fecha 18/04/2001 sobre la rescisión del contrato por voluntad del trabajador.

⁵⁰ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

despido, la indemnización a la que tiene derecho el trabajador respetando los límites fijados será de 20 días de salario por año de servicio con un máximo de 12 mensualidades prorrateándose por meses los periodos inferiores al año⁵¹. Si la indemnización percibida supera el límite de la cuantía obligatoria, al exceso le resultará de aplicación la reducción del 40% siempre que el periodo de tiempo trabajado para la empresa sea superior a dos años.

Con la nueva reforma laboral, desde el 12/02/2012 resulta únicamente necesaria una mera comunicación y un periodo de consultas previo con los representantes legales de la empresa⁵².

Para los despidos derivados de expedientes de regulación de empleo (ERES), estará exenta la parte de la indemnización que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el ET para el despido improcedente, y que serían 33 días por año de servicio con un máximo de 24 mensualidades y para aquellos contratos de trabajo que se hayan formalizado con anterioridad al 12/02/2012, 45 días por año de servicio hasta la fecha y a partir de la misma los 33 días por año de servicio posterior⁵³.

Por otro lado, a partir del 1 de enero de 2013 se ha introducido una modificación que supone un aumento de la tributación por IRPF en concepto de las indemnizaciones por despido que excedan de la indemnización máxima legal, y que por tanto, por dicho exceso no puedan verse favorecidas por la exención. Esta medida se traduce en limitar la cuantía sobre la que se calcula la reducción del 40% siempre que gocen del reconocimiento de rendimiento irregular.

Así que de dicha indemnización laboral debemos diferenciar una parte correspondiente a la cuantía legal, completamente exenta y otra parte, cuyo importe no exento de tributación, puede o no tener derecho a la mencionada reducción. Como ya ocurría desde 2011, este importe máximo de la indemnización no exenta con derecho a reducción no puede superar los 300.000

⁵¹ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁵² *Renta 2013 ¿Hay que pagar IRPF por las indemnizaciones por despido?* , En Expansión.com el 09/05/2014. Enlace:
<http://www.expansion.com/2014/05/09/economia/1399652685.html>

⁵³ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

euros, sin embargo ahora, si la indemnización no exenta está entre una cuantía que oscila entre los 700.000 euros y 1.000.000 euros, la reducción del 40% sólo se va a aplicar sobre el resultado de restar a 300.000 euros la diferencia entre la cuantía de la indemnización no exenta y 700.000 euros, mientras que si la cuantía de la indemnización no exenta es igual o superior a 1.000.000 euros, la reducción del 40% no resultará aplicable.

Por último hay que subrayar que esta nueva normativa no sólo afecta a los altos cargos directivos sino también a la empresa en el marco Impuesto sobre Sociedades, ya que no serán deducibles para el pagador los gastos superiores a 1.000.000 €. Así, las indemnizaciones que superen el millón de euros se considerarán no deducibles⁵⁴.

D) *DESPIDO DISCIPLINARIO*: El despido disciplinario está regulado en los artículos 54, 55 y 56 del Estatuto de los Trabajadores, y es conveniente distinguir entre despido procedente e improcedente. El despido procedente es por decisión del empresario cuando el trabajador es el que incumple con su obligación y por tanto no tiene derecho a una indemnización como tal. Si percibe alguna cantidad, la misma estará sujeta al IRPF y sometida a retención, aunque cuando el trabajador lleva más de dos años en la empresa puede haber una reducción del 40%. Al contrario el despido improcedente es también por decisión del empresario pero sin que haya sido acreditado un incumplimiento grave por parte del trabajador. En este caso el trabajador tendrá derecho a una indemnización de 33 días de salario por año de servicio con un límite de 24 mensualidades hasta el 12/02/2012 que serán 45 días de salario por año de servicio con un límite de 42 mensualidades⁵⁵. Si el despido hubiera sido nulo el trabajador debe ser

⁵⁴ *Analizamos el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido de directivos*, El 11/06/2013.

Enlace:

<http://www.arrabeasesores.es/noticias/detalle/indemnizacion-despido-directivo>

⁵⁵ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 2013.

readmitido inmediatamente y tendrá derecho a cobrar los salarios que hubiera dejado de percibir⁵⁶.

E) *TRABAJADOR CONTRATADO NUEVAMENTE*: Como ya he añadido anteriormente, la exención quedará condicionada a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa y ésta se entiende cuando el trabajador está tres años después de haber sido despedido sin volver a prestar servicios para la empresa o para otra vinculada⁵⁷. Se excluye la exención de la indemnización cuando el trabajador se establezca como profesional libre dando la posibilidad de que pueda facturar a la empresa que lo despidió. No obstante tal y como se establece en la Consulta General Tributaria Vinculante 19009-11 del 03/08/2011 “La prestación de servicios dentro del citado plazo de tres años constituye una presunción, que admite prueba en contrario, de la inexistencia de una real efectiva desvinculación del trabajador despedido con la empresa, requisito imprescindible para el mantenimiento de la exención. Por lo que el trabajador podrá acreditar, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que en su día se produjo dicha desvinculación”⁵⁸.

F) *MUERTE, JUBILACIÓN O INCAPACIDAD DEL EMPRESARIO*: Tal y como regula el artículo 49.1 g) del Estatuto de los Trabajadores, si el contrato de trabajo se extingue por muerte, jubilación o incapacidad del empresario, la indemnización pertinente sería la cantidad equivalente a un mes de salario y estaría exenta del IRPF. Por lo tanto debe declararse la indemnización que no se computó como ingreso en su día a través de una declaración complementaria.

⁵⁶ *Renta 2013 ¿Hay que pagar IRPF por las indemnizaciones por despido?* , En Expansión.com el 09/05/2014. Enlace:
<http://www.expansion.com/2014/05/09/economia/1399652685.html>

⁵⁷ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁵⁸ Consulta de la Dirección General de Tributos Vinculante 19009-11 del 03/08/2011.

- G) *CONTRATACIÓN TEMPORAL*: Tal indemnización como compensación económica al terminar su contrato de trabajo temporal al no traer causa de despido o cese del trabajador no está exenta⁵⁹.
- H) *JUBILACIÓN ANTICIPADA*: La indemnización que la empresa concede al trabajador por anticipar su jubilación no están exentas de IRPF y estaría sujeta al sistema de retenciones ya que no se considera que haya despido ni cese en la relación laboral, y por tanto las pensiones de jubilación anticipada pagadas por la Seguridad Social están plenamente sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶⁰.
- I) *TRASLADO*: Establece el art. 9.B.2 del Reglamento del IRPF que estarán exentas de ser declaradas las cantidades que se desembolsen por la empresa con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto. Este traslado tiene que tener como consecuencia la exigencia de un cambio de residencia, por lo tanto no estamos hablando de mero traslado de puesto de trabajo, sino que son desplazamientos a un centro de trabajo que se encuentra ubicado en un municipio diferente del puesto de trabajo originario. De lo contrario, estaría sujeto a gravamen. Esta exención exige un segundo requisito ya que las cantidades que se van a declarar exentas, son aquellas que se correspondan de forma exclusiva con los gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares, que tengan lugar durante el cambio de residencia, así como los gastos de traslado de su mobiliario y enseres.⁶¹ Hay que subrayar que los gastos de viaje que se ocasionan desde el lugar de residencia del trabajador, así como los de traslado de mobiliario y enseres y cualquier retribución por gastos de viaje e instalación constituyen rendimiento del trabajo no exento, ya que este es el caso de desplazamiento del lugar de residencia al lugar donde se ubica el centro de trabajo y no un supuesto de traslado del puesto de trabajo.

⁵⁹ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁶⁰ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁶¹ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

Por el último no debemos olvidar que tampoco están exentas de ser declaradas ni las ayudas para gastos de instalación ni para compra de vivienda, ya que en ambos casos se trata de rendimientos del trabajo.

J) *PRESTACIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL POR INCAPACIDAD PERMANENTE*: Cuando el trabajador se encuentra en una situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez sea cual sea la causa, las prestaciones que la Seguridad Social le proporciona estarán exentas de IRPF, cualquiera que sea la causa de éstas⁶².

Las pensiones de incapacidad permanente pueden ser de cuatro tipos, atendiendo a su diferente grado. En primer lugar nos encontramos con la incapacidad parcial que supone una disminución del rendimiento del trabajador en un porcentaje no superior al 33%, por lo tanto no le impide la realización de las tareas vinculadas a su puesto de trabajo. Un segundo tipo viene de la mano de la denominada incapacidad total que es aquélla que inhabilita al trabajador para realizar las tareas propias de su profesión pero le capacita para desempeñar otras distintas.

Por otro lado, nos encontramos con el supuesto de de la incapacidad absoluta que inhabilita al trabajador para el desarrollo de cualquier profesión, así como la gran invalidez que supone un plus a la incapacidad absoluta, en tanto que la persona afectada necesita de ayuda de terceras personas para realizar los actos más esenciales de su vida cotidiana.

En el primero de los casos, la prestación consiste en una indemnización a tanto alzado, mientras que para la incapacidad total se percibirá una pensión vitalicia susceptible de ser sustituida por una indemnización a tanto alzado si el trabajador fuese menor de sesenta años.

En ambos casos, estas prestaciones estarán sujetas a gravamen, no incluyéndose dentro de las exenciones tasadas en el art. 7 LIRPF. Eso sí, a estas indemnizaciones en tanto que constituyen una prestación dineraria percibida por la Seguridad Social, les va a ser aplicable la reducción del 40% por tratarse de un rendimiento irregular.

⁶² ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

Por el contrario, si se encuadran dentro del citado art. 7 LIRPF, las cuantías que se abonen como consecuencia del reconocimiento de los grados máximos de incapacidad, es decir, la absoluta y la gran invalidez. Estas prestaciones que consisten en pensiones vitalicias, más un complemento en el caso de la gran invalidez, están exentas de ser declaradas como rendimiento del trabajo.

Por último, es necesario señalar que es totalmente imprescindible que la incapacidad, sea del tipo que sea, se reconozca durante la vida activa del trabajador y no después de su jubilación, ya que sino no tendrá derecho a la exención correspondiente, es más el reconocimiento de una incapacidad después del momento de la jubilación, no va a alterar la calificación de estas prestaciones como rendimientos del trabajo.⁶³

K) *FALLECIMIENTO*: Si el trabajador fallece a causa de un accidente de trabajo o a causa de una enfermedad profesional, los beneficiarios que serían (cónyuge y descendientes) tienen derecho a una indemnización que estaría sujeta a IRPF y a su sistema de retenciones por tratarse de percepciones que sólo pueden generarse como consecuencia de accidente o enfermedad laboral como bien regula la Consulta de la Dirección General de Tributos 0623-00 de fecha 16/03/2000⁶⁴.

L) *DESEMPLEO*: Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de Junio por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma. Desde el 1 de Enero de 2013 esta exención no tiene límite, estando exento todo lo que se perciba como pago único (art 8.1 del Real Decreto-Ley 4/2013 de 22 de Febrero). Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de 5 años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiere integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o al mantenimiento, durante el mismo plazo en el caso del

⁶³ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁶⁴ Consulta de la Dirección General de Tributos 0623-00 de fecha 16/03/2000.

trabajador autónomo⁶⁵. No se cumple la condición de mantenimiento de la acción o participación en aquellos supuestos en los que se transforma la sociedad laboral en una sociedad de responsabilidad limitada, ni cuando se recupera la inversión a través de devolución de las aportaciones vía reducción de capital, tal y como lo regula la Consulta Vinculante 2217-05 de fecha 02/11/2205⁶⁶.

Una vez concluido el desarrollo de los rendimientos dinerarios más importantes, no debemos olvidar que estos están sujetos a retención, “incluso aunque se percibieran por quién no es contribuyente del IRPF, pero estima que va a adquirir esta condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, se prevé que la eventual retención lo sea a cuenta del IRPF, esto es, calculada de acuerdo con las reglas de este impuesto y no del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes”⁶⁷. No obstante, no están sometidas a retención las rentas exentas a las que se refiere el artículo 7 del IRPF y otras en tanto que ya están excluidas de tributación como son las dietas y los gastos de viaje.

⁶⁵ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁶⁶ Consulta de la Dirección General de tributos V2217-05 de fecha 02/11/2205.

⁶⁷ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BUENO MALUENDA, C., GARCÍA GÓMEZ, A., MOLINOS RUBIO, L., RUIZ BAÑA, M.L., *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre*, 1ª edición, Editorial La Ley, 2007, p.290.

V. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE:

El artículo 17 de la Ley del IRPF establece como rendimientos del trabajo aquellos que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, en ese sentido debemos incluir las retribuciones en especie que el artículo 42.1 de la Ley del IRPF define como “la utilización, consumo u obtención para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quienes la conceda”⁶⁸.

No obstante tal y como fija el artículo 42.1 2º párrafo, si el empleador entrega al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tiene la consideración de dineraria y no les son aplicables las reglas especiales de las retribuciones en especie.

La importancia de determinar si una retribución es en metálico o en especie viene a raíz de que las consecuencias de una y otra son distintas porque estando los dos conceptos sujetos a gravamen, unas están sujetas a retención (dinerarias) y otras a ingreso a cuenta (en especie). Además dado el amplio régimen de exenciones que tienen las retribuciones en especie puede darse el caso de que la calificación como dinerario o como en especie determine su sujeción o no a gravamen, por ejemplo, los gastos de colegiación satisfechos por la empresa a sus trabajadores tienen la consideración de rendimiento del trabajo dinerario siendo considerados como gastos deducibles, pero si la empresa abona directamente los gastos al colegio, las cantidades abonadas tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie⁶⁹.

Por ello es necesario establecer una serie de características propias de las retribuciones en especie⁷⁰;

- Utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios independientemente del modo de obtener esa retribución y de cómo ella se

⁶⁸ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

⁶⁹ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁷⁰ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014

manifieste. Este supuesto debemos distinguirlo de la simple mediación de pago a cargo de la empresa en relación a los gastos que el empleado haya soportado, porque en estos supuestos esa contraprestación no consiste en esa utilización de un bien, si no que es una contraprestación que la empresa está en su deber de pagar de forma dineraria. Un claro ejemplo es el pago de un importe en concepto de alquiler de vivienda a los empleados constando como arrendador el empleado y no el propio empleador.

- Tiene que ser para fines particulares, aunque debido a la dificultad de justificación, esta utilización puede ser mixta, es decir, tanto para fines particulares como empresariales. En estos supuestos, el contribuyente va a declarar esa retribución en especie la parte proporcional al uso particular. Este es el supuesto del coche que se pone a disposición del trabajador para que lo utilice para prestar los servicios de la empresa, pero también se le permite que lo utilice fuera de su horario laboral.

Al respecto, debemos destacar que las entregas de prendas de trabajo exigibles para cumplir las normativas de higiene o prevención de riesgos laborales no tienen la consideración de retribución en especie porque es evidente la inexistencia de fines particulares.

- Tiene que ser de forma gratuita o por precio inferior al de mercado, lo que con carácter general va a suponer un cierto ahorro para su perceptor. No obstante, determinar este valor de mercado no siempre es fácil, así que muchas veces se recurre a valores semejantes como puede ser el precio de coste o bien a la específica valoración que recoge la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la inmensa mayoría de las retribuciones en especie. En la práctica estas retribuciones en especie no son tan gratuitas porque derivan de una relación laboral en la cual subyace una contraprestación en forma de trabajo, de manera que si la empresa entrega un determinado producto lo hace con el ánimo de obtener un beneficio del trabajo de ese empleado, por ejemplo estimulando su motivación. Visto así, la retribución en especie se presenta como una liberalidad del empresario, cuando no siempre es así, ya que en algunos casos viene impuesta en virtud del convenio colectivo de la empresa como por ejemplo la

obligatoriedad de suscribir un seguro de vida para un obrero. Es en estos casos, donde nace la crítica hacia el carácter gratuito de estas retribuciones en especie, ya que dicha contraprestación no dineraria, no se encuentra en consonancia con los caracteres que el legislador le atribuye en su art 42 LIRPF⁷¹.

- Serán retribución en especie aunque no supongan un gasto real para quien las concede. Así pues, cuando la empresa paga un seguro de vida o aporta una cantidad al plan de pensiones de un trabajador, tiene un gasto real. Sin embargo si la empresa concede un préstamo a un empleado a un tipo de interés inferior al legal del dinero o sin interés, no tiene gasto real, sino simplemente renuncia a un ingreso y no por ello dejaría de ser una retribución en especie.

Con carácter general los supuestos que cumplan estos cuatro requisitos estarían dentro del concepto de retribuciones en especie. Sin embargo existen una serie de supuestos regulados en el artículo 42.2 LIRPF que están exentos de ser declarados porque el legislador ha entendido que existe un alto componente social, implican un beneficio menor para los trabajadores y resultan de difícil individualización a cada trabajador respecto del importe total⁷².

1. SUPUESTOS EXENTOS;

1.1. ENTREGA A LOS TRABAJADORES DE ACCIONES PROPIAS → Tal y como establece el artículo 42.2 a) de la LIRPF, no tienen la consideración de rendimientos de trabajo en especie la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa en la parte que no exceda para el conjunto de las entregadas a cada trabajador de 12.000 euros

⁷¹ Nuevas políticas salariales y sistemas de retribución flexible: especial atención a los incentivos fiscales y beneficios sociales. Informe distribuido por el Excmo. Colegio de Graduados Sociales de la Región de Murcia a fecha 13/01/2014.

⁷² MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

anuales⁷³ siempre que se trate de trabajadores en activo, que dichas acciones o participaciones lo sean de la empresa en la que el trabajador presta sus servicios o en el caso de grupos de sociedades lo sean de la sociedad dominante del grupo (artículo 42 Código de Comercio), que cada trabajador junto con su cónyuge no tengan participación directa o indirecta superior al 5%, que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa y que los títulos se mantengan al menos durante tres años (artículo 43.2.3 del Reglamento del IRPF)⁷⁴. Si se incumple este plazo, será necesaria una autoliquidación complementaria incluyendo los correspondientes intereses de demora en el plazo que media entre el incumplimiento del requisito y la finalización del plazo de declaración anual por el IRPF correspondiente al año del incumplimiento⁷⁵. Además para la empresa el incumplimiento de la permanencia por parte del trabajador no va a tener ninguna repercusión; únicamente la sociedad no estará obligada a realizar el ingreso a cuenta si posteriormente el trabajador incumple este requisito, no debiendo presentar declaración complementaria respecto de esas ventas.

Por otro lado, para el caso del grupo de sociedades, se pronuncia la Consulta de la Dirección General de Tributos 519-00 de fecha 09/03/2000 en la que se remite al artículo 42 del Código de comercio y que regula que “esta exención es de aplicación no sólo cuando se efectúe la entrega de acciones de la empresa en la que preste servicios el trabajador a éste, sino también cuando las acciones o participaciones correspondan a otras empresas que tengan una estrecha vinculación entre sí, de modo que pueda apreciarse la existencia de una política retributiva global y una vinculación del trabajador con el grupo o subgrupo al que pertenezca su empresa”⁷⁶.

1.2. GASTOS DE ESTUDIO PARA LA CAPACITACIÓN O RECICLAJE DEL PERSONAL Y USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS → Estarán igualmente exentas y no tendrán la consideración de rendimientos de trabajo en especie las cantidades financiadas por Instituciones o empresas destinadas a la actualización, capacitación y

⁷³ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

⁷⁴ ⁷⁵ PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALEZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

⁷⁶ Consulta de la Dirección General de Tributos 519-00 de fecha 09/03/2000.

reciclaje personal cuando sean necesarias para desarrollar las actividades o las características de sus puestos de trabajo⁷⁷.

La Disposición Adicional vigésima quinta de la LIRPF regula que la utilización de nuevas tecnologías se consideren como gastos e inversiones. En este sentido se ha pronunciado la Consulta vinculante 2823-09 de 28/12/2009 que establece que el suministro de equipos informáticos a sus empleados, mediante la modificación de los contratos existentes, supone un cambio en la composición del sistema retributivo, de tal forma que se sustituirá parte de la retribución dineraria fija bruta por la entrega de un equipo informático. Esta entrega quedaría amparada por lo dispuesto en la disposición adicional vigésima quinta y en el artículo 42.2 b) de la LIRPF⁷⁸.

La Consulta de la Dirección General de Tributos 2040-01 de fecha 14/11/2001 establece que en el caso de formación de aprendizaje de inglés para los empleados, los mismos deberán pagar el importe total del curso y si alcanza un buen nivel de aprovechamiento la empresa le reembolsará el 75%. Esta renta tendrá la consideración de dineraria y estará plenamente sujeta al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta⁷⁹.

En el caso de un Máster, la actualización, capacitación o reciclaje a las necesidades del desarrollo de las actividades o características del puesto de trabajo del empleado a quien va dirigido el máster, supondría la exclusión como retribución en especie⁸⁰.

1.3. GASTOS POR COMEDORES DE EMPRESA O ECONOMATOS→ No tienen la consideración de retribuciones en especie y por tanto no tributan, las entregas de empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa o economatos de carácter social siempre que la prestación del servicio tenga lugar en días hábiles para el trabajador y que no sea en aquellos casos en los que el trabajador devengue dietas por manutención⁸¹.

⁷⁷ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014

⁷⁸ Consulta de la Dirección General de Tributos V2823-09 de 28/12/2009.

⁷⁹ Consulta de la Dirección General de Tributos 2040-01 de fecha 14/11/2001.

⁸⁰ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014

⁸¹ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

Si se entregan al trabajador vales de comida o tarjetas de pago, es necesario que estén numeradas de forma nominativa, las mismas serán intrasmisibles y la cuantía que no haya sido consumida no puede acumularse para otros días. Controlar que los vales o las tarjetas cumplan los requisitos arriba mencionados le corresponde a las empresas.

Si la entrega en vez de ser a través de vales de comida o tarjetas de pago se hiciera en metálico, se constituirían como retribución en metálico plenamente gravada por el impuesto y sujeta a retención.

Por el contrario, son retribuciones en especie los vales o tarjetas para utilizarlas en establecimientos abiertos al público y las compras a precio rebajado en supermercados o centros comerciales por los empleados de los mismos y por tanto no quedan excluidos de tributación⁸².

Los economatos de carácter social son productos de consumo generalizados y se pretende que se ofrezcan de igual manera a los empleados de una misma empresa, sin discriminación⁸³.

1.4. UTILIZACIÓN DE LOS BIENES DESTINADOS A LOS SERVICIOS SOCIALES Y CULTURALES DEL PERSONAL EMPLEADO → No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie según el artículo 42.2d) LIRPF la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado destinados a prestar servicio de educación infantil a los hijos de los trabajadores para fomentar así la protección de la familia gracias al servicio de la guardería. En este sentido se ha pronunciado la Consulta de la Dirección General de Tributos 0737-04 de fecha 24/03/05 en la que se establece que “la ayuda en metálico para rembolsar los gastos de guardería incurridos por el trabajador constituirá un rendimiento de trabajo dinerario, no en especie, plenamente sujeto al impuesto y a su

⁸² ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

⁸³ PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALES, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

sistema de retenciones e ingresos a cuenta. En cambio la entrega al trabajador de vales para la guardería no tendrá la consideración de rendimientos del trabajo en especie”⁸⁴.

1.5. PRIMAS O CUOTAS SATISFECHAS POR LA EMPRESA EN VIRTUD DE CONTRATO DE SEGURO DE ACCIDENTE LABORAL O DE RESPONSABILIDAD CIVIL DEL TRABAJADOR → Las empresas tienen la obligación de dar seguridad al trabajador y por ello dan lugar a estos seguros para cubrir el riesgo del trabajador en el desarrollo de su trabajo. Para el caso de que las primas deriven de la realización de funciones propias del cargo de administrador que afecten a los trabajadores (artículo 1.3.c) ET) se consideran rendimientos del trabajo en especie a diferencia de si realizan funciones propias de la relación laboral⁸⁵.

1.6. PRIMAS O CUOTAS SATISFECHAS POR LA EMPRESA PARA LA COBERTURA DE ENFERMEDAD DEL TRABAJADOR → No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie siempre que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, a su cónyuge o a sus descendientes y siempre que no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas anteriormente señaladas. Si hay un exceso de dicha cuantía (500 euros), la diferencia sí que constituirá retribución en especie⁸⁶ tal y como indica el artículo 42.2f) de la LIRPF y el artículo 46 del RIRPF. Por lo tanto si una entidad abona en concepto de seguro por enfermedad una cuota de 500 euros estará exonerada de tributación y tendrá la naturaleza de renta exenta.

Debe distinguirse de aquellos supuestos en los que hay una simple mediación de pago por parte de la empresa, es decir, si la empresa abona al trabajador el coste del seguro médico contratado por el empleado con una entidad de seguro, no existe retribución en especie, sino dineraria y en consecuencia no estará cubierto por dicha exención. Por el contrario, si se da el caso de que la empresa resarce al trabajador parcialmente la prima

⁸⁴ Consulta de la Dirección General de Tributos 0737-04 de fecha 24/03/05.

⁸⁵ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

⁸⁶ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

del seguro de enfermedad, en este caso, sí que podemos hablar de retribución en especie exenta en esa proporción, siempre que se cumplan los requisitos ya desarrollados.

1.7. PRESTACIÓN DEL SERVICIO EDUCATIVO A LOS HIJOS DE LOS EMPLEADOS DE CENTROS EDUCATIVOS AUTORIZADOS → Igualmente no se considerarán rendimientos del trabajo en especie la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado⁸⁷.

No obstante, hay que señalar que este beneficio fiscal se restringe a aquellas personas que tengan una relación directa con el centro autorizado, así que no cabría englobar en el supuesto de la exención una matrícula gratuita a favor de los hijos de empleados en otras instituciones, con personalidad jurídica diferente, aunque estén vinculados al centro educativo.

Recientemente por la aprobación del Real Decreto Ley de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores, de 21 de diciembre de 2013, se han modificado las bases de cotización de estas retribuciones en especie, sin embargo estos cambios no han afectado a la exención regulada en el art. 42.2 g) LIRPF que se mantiene en la normativa de este Impuesto⁸⁸.

1.8. CANTIDADES SATISFECHAS POR LAS EMPRESAS PARA EL TRANSPORTE COLECTIVO DE SUS TRABAJADORES → Por último, tampoco tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre la residencia y el centro de trabajo en transporte público con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador tal y como indica el artículo 42.2 h) de la LIRPF.

⁸⁷ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

⁸⁸ DE LA TORRE NOA, *El cambio fiscal acaba con la enseñanza gratuita para hijos docentes privados*, En el Mundo a fecha 17/01/2014. Enlace: <http://www.elmundo.es/comunidadvalenciana/2014/01/17/52d8415de2704e5f6c8b458b.html>

El abono de transportes permite realizar viajes dentro de las zonas de transporte establecidas, dentro del ámbito temporal válido y con el límite de los 1500 euros y tiene por finalidad incentivar la utilización de medios de transporte públicos de su residencia al lugar de trabajo, por lo tanto dicho abono de transportes estaría amparado por la exención⁸⁹. Así se ha pronunciado la Consulta vinculante 2231-10 de fecha 07/10/10 “Se plantea por el sindicato consultante si la entrega del abono transportes que la empresa de transporte público colectivo hace a sus empleados se encuentra incluida en el ámbito de la referida exención. Para ello resulta necesario saber que permite realizar un número ilimitado de viajes dentro de su ámbito de validez espacial (zonas de transporte) y temporal (anual o mensual) en los servicios de transporte público colectivo concertados por el Consorcio de Transportes de Madrid. Y teniendo en cuenta que la exención del artículo 42.2.h) de la Ley del Impuesto tiene como objetivo el incentivar la utilización de los medios de transporte público colectivo en los desplazamientos de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, en la entrega del abono transportes a los empleados se entenderá cumplida esa finalidad siempre que el ámbito de validez espacial del abono entregado tenga en consideración las ubicaciones correspondientes a la residencia y al centro de trabajo del empleado. Por tanto, cumplida esa finalidad en los términos señalados y con el límite de los 1.500 euros anuales que establece el precepto, el abono transportes que la empresa entrega a sus empleados estaría amparado por la exención”⁹⁰.

Una vez vistos los supuestos excluidos de tributación, pasamos a valorar las retribuciones en especie que deben declararse en el Impuesto de la Renta. Estas retribuciones en especie deben valorarse por su valor normal de mercado, aunque hay casos en los que no es posible determinarlo con exactitud, por lo tanto podría utilizarse cualquier medio admitido en derecho, como podría ser la tasación pericial.

Del mismo modo que las rentas dinerarias están sometidas a una retención sobre parte de su importe, en el caso de las retribuciones en especie, dado que el mecanismo de las retenciones no puede hacerse efectivo, se establece un mecanismo sustitutivo de las retenciones: los ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie. Esto significa que el

⁸⁹ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

⁹⁰ Consulta de la Dirección General de Tributos V2231-10 de fecha 07/10/10.

pagador de las mismas está obligado a realizar el ingreso de una cantidad en metálico, en concepto de ingreso a cuenta. Este ingreso puede ser soportado por el propio pagador de la renta o bien repercutirse por éste al trabajador, descontándose de otros pagos que la empresa haya de satisfacerle en dinero. En definitiva, el trabajador debe integrar en la base imponible del IRPF el rendimiento del trabajo en especie adicionando el ingreso a cuenta realizado, salvo que la empresa haya optado por descontar el mismo en las nóminas de los trabajadores, ya que en ese caso, éstos deberán integrar exclusivamente el valor de la retribución en especie.

En cuanto la cuantía del ingreso a cuenta se obtiene aplicando el porcentaje de retención correspondiente en cada caso sobre la valoración de la retribución en especie y el contribuyente incluirá por tanto en su renta la retribución en especie más el ingreso a cuenta a no ser que no sea necesario como en el caso de los promotores de planes de pensiones o que el ingreso a cuenta haya sido repercutido al trabajador tal y como establece el artículo 43.2.2 LIRPF, es decir, no se adicionará el ingreso a cuenta si el importe hubiera sido repercutido por el perceptor de la renta⁹¹. Si no se hubiera practicado ingreso a cuenta, al igual que en las retribuciones dinerarias habría que valorarlo por su importe íntegro como si dicho ingreso a cuenta hubiera sido realizado⁹².

2. VALORACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE:

2.1. UTILIZACIÓN DE LA VIVIENDA → En el caso de la utilización de vivienda resultará aplicable el 10% del valor catastral siempre que no haya sido revisado, ya que si no será el 5% y siempre que hayan entrado en vigor a partir del 1 de Enero de 1994. Si a la fecha del devengo el inmueble careciere de valor catastral el porcentaje será del 5% pero se tomará como base de imputación el 50% del valor mayor entre valor de adquisición y valor comprobado por la administración por el que deba computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. La valoración resultante no

⁹¹ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

⁹² ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 2013.

podrá exceder del 10% de las restantes contraprestaciones del trabajo⁹³. Si resulta que tiene más de un trabajo, solo habrá que referirlo a las contraprestaciones correspondientes al empleo en el que percibe la retribución en especie ya que “el pagador no tiene por qué conocer las retribuciones que el empleado tenga en otra empresa, lo que impediría aplicar el límite a efectos del ingreso a cuenta”⁹⁴.

Encontramos una modificación el 1 de enero del 2013 en la que se indica que si la vivienda no es propiedad de la empresa se valorará por el coste de alquiler asumido por el empleador con la excepción establecida en la Disposición Transitoria 24^a de la LIRPF que establece que durante el ejercicio año 2013 se puede seguir valorando conforme a lo dispuesto en la normativa en vigor al 31 de diciembre de 2012 siempre que la entidad empleadora ya viniera satisfaciendo los mismos en relación a dicha vivienda con anterioridad al 4 de octubre de 2012 y que haya una continuidad en el pago de tales retribuciones. Por lo tanto si que resulta de aplicación el régimen transitorio siempre que exista continuidad en la percepción de los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de la vivienda si se produce un cambio de vivienda a partir del 4 de octubre de 2012. Concluimos por tanto diciendo que el artículo 43.1.1º a) LIRPF solo podrá resultar de aplicación si la vivienda es propiedad del pagador y seguirse valorando por tanto durante el ejercicio 2013 por la regla de la valoración aplicable hasta el 31 de diciembre de 2012⁹⁵. En este sentido se ha pronunciado la Consulta Vinculante 1265-13 de la fecha 15/04/2013 en la que se establece que “la retribución en especie derivada de la utilización de la vivienda arrendada en diciembre de 2012 se podrá seguir valorando durante el ejercicio 2013 por la regla de valoración aplicable hasta 31 de diciembre de 2012 a este tipo de retribuciones, regla contenida en el artículo letra a) del número 1.º del artículo 43.1 de la LIRPF anteriormente transcrito”⁹⁶.

⁹³ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

⁹⁴ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014, p.405.

⁹⁵ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014

⁹⁶ Consulta de la Dirección general de Tributos V1265-13 de la fecha 15/04/2013.

En el caso de un portero de una finca urbana, será necesario que esté las 24 horas al servicio de la comunidad para que no se dé retribución en especie, lo que no suele ocurrir casi nunca⁹⁷.

En el caso de alquiler de una vivienda para aquellos trabajadores que la necesiten ya que se desplazan por motivos laborales se hará el 10% del valor catastral y se prorrateará en función del tiempo que se encuentre en ella esa retribución en especie, al igual que si la vivienda es para varios trabajadores se prorrateará también entre todos ellos⁹⁸.

2.2. UTILIZACIÓN O ENTREGA DE VEHÍCULOS AUTOMÓVILES → Como ya hemos dicho anteriormente, las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado, pero en el caso de los vehículos automóviles existe una norma específica de valoración. Así debemos diferenciar si se produce una entrega del vehículo al empleado, si hay una cesión de uso del vehículo al trabajador o si hay uso y posterior entrega del mismo. En el caso de entrega (transmisión de la propiedad) se valorará el coste de adquisición por el pagador, por la empresa incluyendo los gastos que graven la operación. Si estamos ante el supuesto de uso del vehículo se valorará haciendo el 20% del coste de adquisición del que he hablado con anterioridad. Pero si el vehículo no es propiedad de la empresa, el 20% no se aplicará sobre el coste de adquisición, si no que se aplicará sobre el valor de mercado que correspondiese si dicho vehículo fuera nuevo. Finalmente si se pretenden ambas cosas, uso y posterior entrega al trabajador, la valoración se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante anterior⁹⁹. En ese sentido se ha pronunciado la Consulta vinculante 1640-09 de fecha 09/07/2009 para los casos de vehículos cedidos a los empleados, que se hayan adquirido mediante contrato de “leasing” o “renting” siempre que el empleador no sea propietario del vehículo, y establece que “El valor de la retribución en especie derivada de su utilización por parte del empleado en cada año, será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, el porcentaje del 20 por 100

⁹⁷ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNÁNDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

⁹⁸ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

⁹⁹ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

anual. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de arrendamiento dura más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. El valor de mercado incluirá los gastos y tributos que graven la operación. Una vez que el vehículo utilizado pase a ser propiedad de la empresa seguirá aplicándose como valor del uso gratuito del trabajador, el 20 por 100 del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En este caso para la empresa, el coste de adquisición será el valor al contado del bien más los tributos que graven la operación”¹⁰⁰.

En los casos en que haya un uso mixto del vehículo, es decir una doble utilización, que se use el vehículo automóvil tanto para fines particulares como para fines de empresa habrá que tener en cuenta quién lo utiliza, para que tareas y en que horarios laborales. Pero la utilización particular del vehículo no puede extraerse de la facultad de disposición que tiene el empleado fuera de su jornada laboral, por lo que para realizar la valoración en especie debe tenerse en cuenta el día (laboral o festivo) que se utilice el mismo y que la facultad de disposición del mismo pueda existir también los días laborables fuera del horario laboral, que sea libre y no condicionada por circunstancias de la empresa¹⁰¹. Si los vehículos tienen una utilización mixta, es necesario establecer un criterio de reparto, y así se ha pronunciado la Consulta vinculante 0788-10 de fecha 22/04/2010 que establece que “En los supuestos de utilización simultánea en los ámbitos laboral y particular de vehículos de empresa resulta necesario establecer un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Al ser esta una cuestión de hecho y cuya valoración procederá realizar, por tanto, a los órganos de gestión e inspección tributaria, no puede señalarse por parte de este Centro un criterio general de determinación; por lo que en el presente caso no procede entrar a valorar la corrección de la estimación realizada por la entidad consultante de estimar

¹⁰⁰ Consulta de la Dirección General de Tributos V1640-09 de fecha 09/07/2009 para los casos de vehículos cedidos a los empleados, que se hayan adquirido mediante contrato de “leasing” o “renting” siempre que el empleador no sea propietario del vehículo.

¹⁰¹ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

la utilización particular en un 25 por 100. No obstante, sí procede matizar que no son aceptables aquellos que se cuantifiquen en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares”¹⁰².

En este aspecto, cabe citar la Sentencia 13 de Abril de 2009 de la Audiencia Nacional que introdujo un criterio para valorar esta retribución en especie cuando el vehículo está afectado tanto a un uso particular como a un uso empresarial. La misma resolución considera “Excesiva la imputación efectuada por la Inspección de Tributos del uso privado de los vehículos calculado sobre la base teórica de aplicar el criterio de disponibilidad”. La Sala aprecia que el criterio utilizado por la Administración no se corresponde con el tenor literal del Art. 42 LIRPF, que alude a la utilización y no a la facultad de utilización. Además se apunta que, en los casos de uso mixto del bien, para la valoración de la retribución en especie es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales, 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 empleado¹⁰³.

2.3. PRÉSTAMOS CON TIPOS DE INTERÉS INFERIORES AL LEGAL DE DINERO → Para valorar este rendimiento en especie hacemos la diferencia entre el importe pagado y el que resultara de aplicar el interés legal del dinero vigente en el periodo. Este año 2013, el interés legal del dinero es un 4%¹⁰⁴.

No se considerarán retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal de dinero concertados con anterioridad al 01/01/1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del préstamo también con anterioridad a dicha fecha. Solo existe retribución en especie cuando el tipo de interés satisfecho sea inferior al normal de mercado, con independencia de la cuantía del interés legal. Si el interés legal es inferior al de mercado, la retribución se valorará por la

¹⁰² Consulta de la Dirección General de Tributos V0788-10 de fecha 22/04/2010 que regula los supuestos de utilización simultánea en los ámbitos laboral y particular de vehículos de empresa.

¹⁰³ Sentencia 13 de Abril de 2009 de la Audiencia Nacional que introdujo un criterio para valorar esta retribución en especie cuando el vehículo está afectado tanto a un uso particular como a un uso empresarial.

¹⁰⁴ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

diferencia entre el interés efectivo del préstamo y el interés legal. Y si es superior al de mercado se valorará por la diferencia entre el efectivo del préstamo y el de mercado¹⁰⁵.

Los anticipos de sueldo que las empresas concedan a sus trabajadores no se considerarán como retribuciones en especie siempre que sea a cuenta del trabajo ya realizado. Si los anticipos exceden de eso, es decir, que sea un anticipo de trabajo futuro, se originará una retribución en especie siempre que no devenguen interés o que el pactado sea inferior al legal del dinero¹⁰⁶.

2.4. PLANES DE PENSIONES → Se considerarán también rendimientos del trabajo en especie, el importe de las contribuciones satisfechas al Plan de Pensiones del trabajador por el empresario promotor del plan al igual que las aportaciones para hacer frente a los compromisos por pensiones¹⁰⁷. Éste último caso es el de los sistemas de prevención social a través de contratos de seguros colectivos con entidades aseguradoras o a través de la Mutualidad de Previsión Social que reducen la base imponible. es el único supuesto de retribución en especie que no está sujeto a ingreso a cuenta tal y como señala el art. 102 RIRPF de manera que su valoración coincidirá con el importe a integrar en el IRPF¹⁰⁸. Esta excepción encuentra su fundamento en el art 51 LIRPF que permite la deducibilidad de “las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiese sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo”. En consecuencia, estas contribuciones, en la medida que hayan sido calificadas como rendimiento del trabajo, podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con los límites legalmente establecidos. Además es importante remarcar que para que esa retribución en especie se encuentre exenta de dicho ingreso a cuenta, la empresa

¹⁰⁵ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

¹⁰⁶ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

¹⁰⁷ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

¹⁰⁸ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

debe ser promotora de ese plan de pensiones, porque de lo contrario si se trata de aportaciones a un plan de pensiones individual del trabajador estarán sometidas a ingresos a cuenta, por no asumir la empresa la promoción de dicho plan¹⁰⁹.

2.5. OTROS CONCEPTOS → Su valoración se va a realizar por el coste para el empleador incluyendo los tributos que graven la operación¹¹⁰.

A) Manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares; dentro de estos se excluyen las dietas y gastos de viajes y las entregas que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social que se han tratado con anterioridad.

B) Primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro; No se incluyen las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral, por responsabilidad civil del trabajador ni las satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador, tal y como se señaló en el apartado correspondiente.

C) Gastos de estudios y manutención del trabajador o de otras personas ligadas al mismo por vínculos de parentesco, ya sea consanguíneos o afines hasta el cuarto grado inclusive; tampoco se incluirán los gastos de estudio de actualización, capacitación o reciclaje del personal, en las condiciones antes reseñadas.

¹⁰⁹ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

¹¹⁰ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

VI. TRABAJOS EN EL EXTRANJERO:

Aquellos trabajadores que han sido desplazados por sus empleadores fuera de España durante su ejercicio fiscal, la Ley del IRPF les exime de tributar por las rentas del trabajo generadas durante los desplazamientos al extranjero para prestar los servicios encomendados. Por lo tanto, esto ayuda a la internacionalización del capital humano con una mayor competitividad y mejorar su experiencia laboral en el exterior.

El artículo 7.p) de la Ley del IRPF establece que están exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero siempre que;

- Dichos trabajos se realicen para una empresa o establecimiento no residente en España, que esté radicado en el Extranjero. El destinatario del servicio puede ser una empresa, un establecimiento permanente o cualquier tipo de entidad no residente siempre que radiquen en el extranjero¹¹¹.
- Los trabajos realizados en el territorio extranjero, deben tener un impuesto análogo al del IRPF, y que no se trate de un paraíso fiscal con independencia de que la retribución percibida tribute o no en el extranjero. Se debe evitar la doble imposición internacional, por tanto es necesario que el país donde se presten los servicios haya establecido un Convenio de Doble Imposición Internacional con España, con cláusula de intercambio de información¹¹².
- La cuantía exenta en el IRPF no puede superar los 60.101 euros anuales, es decir, si la cantidad recibida por el trabajador supera dicho límite, solo estará exenta hasta los 60.101 euros y el resto será objeto de tributación. Se calculará aplicando a la remuneración anual obtenida, el porcentaje de días que efectivamente el trabajador ha estado en el extranjero¹¹³.

¹¹¹ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

¹¹² ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

¹¹³ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

- Esta exención será incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación de los contribuyentes destinados en el extranjero cualquiera que sea su importe, previsto en el artículo 6 del Reglamento. Por lo tanto como no es compatible, el contribuyente puede optar por la aplicación del régimen de excesos si fuera más beneficioso en sustitución de la exención regulada en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF¹¹⁴.

Para poder aplicar esta exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF es necesario por tanto que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o que sea un establecimiento permanente radicado en el extranjero y para que el trabajo se entienda que ha sido prestado de manera efectiva, se requerirá un desplazamiento del trabajador fuera del territorio Español.

Por lo tanto, si se trata de trabajos realizados en el extranjero pero no realizados para una empresa no residente, si no que hayan sido en interés de la propia empresa para la que trabaja, no será de aplicación dicha exención¹¹⁵.

Debemos subrayar que si la entidad destinataria de los trabajos está vinculada con la entidad empleadora del trabajador, se entiende que los trabajos se han realizado para la entidad no residente siempre que pueda establecerse que “se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria”¹¹⁶, tal y como establece el artículo 16.5 de la Ley del IRPF. Cuando la prestación del servicio tiene lugar en un grupo de empresas, debe analizarse si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado en beneficio de uno o varios miembros del grupo determinando así si la actividad tiene un interés comercial para reforzar su posición. Si la empresa no hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa o si no la hubiera ejecutado ella misma, no se considerará que el servicio haya sido prestado. Por lo tanto no se aplicaría la exención para aquellos trabajadores desplazados al extranjero para conseguir acuerdos comerciales ya que el beneficiario del trabajo prestado es la empresa que reside en territorio español y no se

¹¹⁴ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.

¹¹⁵ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

¹¹⁶ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014, p.149.

cumplirían los requisitos establecidos en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF para la aplicación de la exención¹¹⁷.

Otro aspecto a destacar sería la prestación por el trabajador de servicios en distintos países, en ese caso deberá computar la totalidad de las retribuciones percibidas en el extranjero. Esta cuestión fue resuelta en la Consulta tributaria V0686-10 de fecha 12/04/2010 en la que se establece que “En el caso planteado, si los trabajadores tienen la condición de contribuyentes a efectos del IRPF, tributarán en España por su renta mundial. En caso contrario, tributarán en España por el Impuesto de la Renta de no Residentes y sólo por las rentas obtenidas en territorio español. En segundo lugar, si son contribuyentes por el IRPF, habrá que determinar si las retribuciones salariales que perciben de la sociedad consultante por los servicios prestados que son objeto de consulta están exentas en virtud del artículo 7 p) de la LIRPF”¹¹⁸.

Por tanto al efectuar varios desplazamientos al extranjero debe tener en cuenta “los días que el trabajador ha estado efectivamente desplazado al extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos”¹¹⁹. En este sentido, se ha pronunciado la Consulta tributaria V0219-10 de fecha 09/02/2010 por la que se declaró la exención de tributar las rentas a un residente en España, que trabaja para una sociedad domiciliada en Reino Unido, permaneciendo en este país una media de seis meses al año, en aplicación del criterio de residencia seguido en el art. 9 LIRPF¹²⁰.

A continuación mostramos una serie de casos en los que se puede reflejar la exención ya desarrollada¹²¹;

¹¹⁷ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

¹¹⁸ Consulta de la Dirección General de Tributos V0686-10 de fecha 12/04/2010.

¹¹⁹ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014, p, 154.

¹²⁰ Consulta de la Dirección General de Tributos V0219-10 de fecha 09/02/2010.

¹²¹ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

- En primer lugar los rendimientos que perciben los delegados de una institución humanitaria, pueden resultar de aplicación esta exención si sus fines son buscar la paz, enseñanza o salud.
- Otro supuesto sería el de los funcionarios pertenecientes a un Ministerio Español pero que desempeña su trabajo en una Institución de la Unión Europea. No obstante esto no significa que estén libres de gravamen por esos rendimientos si no que les será de aplicación un impuesto análogo. Del mismo modo, los funcionarios que trabajan en el Banco europeo de Inversiones (BEI) sus sueldos estarán igualmente exentos en virtud del artículo 7.p) de la Ley del IRPF ya que el Banco Europeo de Inversiones es un órgano comunitario de la Unión Europea y se considera como destinatario o beneficiario y con residencia en el extranjero. Como ya he ido añadiendo anteriormente es totalmente imprescindible que se cumplan los requisitos del citado artículo, es decir, que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza análoga al del IRPF, que no se trate de un paraíso fiscal y que haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga la cláusula de intercambio de información.
- También estarán exentas las retribuciones percibidas por funcionarios de una Fundación del sector público estatal. Consiste en funcionarios españoles que se desplazan al extranjero para realizar actividades formativas y desarrollar políticas fiscales. Éstos trabajos se entienden realizados en el extranjero para una entidad no residente y si los trabajos se realizan en dichos países, se cumplen los requisitos del artículo 7.p) de la Ley del IRPF y por tanto estas retribuciones estarían exentas.
- Por último se aplica esta exención a trabajadores que a su vez son socios de la empresa, que se dedican a prestar servicios de consultoría y formación. El hecho de que esos trabajadores ocupen además la posición de socios de la empresa no modifica la aplicación de la exención de los rendimientos recibidos por trabajos prestados en el extranjero siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

Sin embargo son numerosos los casos a los que no les es aplicable este régimen de exención y por lo tanto sus rendimientos estarán sujetos a tributación, algunos de los supuestos más importantes son:

- En el caso de las ayudas para estudiar en el extranjero, no consideramos que nos encontremos ante un trabajo realizado para una empresa no residente en España, y por tanto no pueden acogerse al régimen de las exenciones del artículo 7.p) de la Ley del IRPF¹²².
- Si un trabajador residente en España trabaja en una sucursal española de una empresa francesa, no cumplen los requisitos del artículo 7.p) de la Ley del IRPF y por tanto no sería de aplicación la exención ya que son servicios prestados por un trabajador que se desplaza al extranjero desde el establecimiento permanente en España, los trabajos no inciden en beneficio de una empresa no residente y no es un supuesto de prestación de servicios transnacional. Esto se deduce de la consulta 0244-05 de fecha 05/08/2005 que transcribe “Para aplicar la exención la citada norma exige en primer lugar que se trate de rendimientos derivados de trabajos que se hayan realizado de manera efectiva en el extranjero. Por tanto, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España”¹²³.
- Si se trata de un trabajador que de manera temporal se va a desplazar al extranjero para colaborar en un proyecto de un grupo de empresas residentes y no residentes, en ese caso como sus trabajos van a repercutir en el beneficio de todas las empresas del grupo no puede proceder la aplicación de esta exención

¹²² PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALESZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

¹²³ Consulta de la Dirección General de Tributos 0244-05 de fecha 05/08/2005

porque no puede considerarse que existe un trabajo exclusivo para la empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado¹²⁴.

Por último, hay que aclarar que es posible la aplicación de forma simultánea de la no sujeción de las dietas previstas en el artículo 9.A.3ª) del RIRPF, es decir gastos de locomoción, manutención y estancia. Sin embargo es incompatible con el régimen de consideración como renta exenta de los excesos que perciban sobre las cantidades que se les satisfaga en España. En ese caso el contribuyente tiene la opción de que se le aplique este régimen de excesos o bien la exención desarrollada¹²⁵.

¹²⁴ ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.

¹²⁵ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

VII. GASTOS DEDUCIBLES:

Conforme al artículo 19 de la Ley del IRPF una vez obtenida la suma de todos los rendimientos íntegros, vamos a minorar esta cantidad en el importe de los gastos deducibles relativos a los rendimientos del trabajo y practicada esta reducción, obtendremos el rendimiento neto.

La lista de gastos deducibles viene regulada en el artículo 19 de la Ley del IRPF y desarrollada en el artículo 10 del Reglamento del IRPF. Se trata de una serie de supuestos tasados así que no se permite incluir como gasto deducible conceptos diferentes a los regulados en estos artículos, aunque pudiera entenderse que entre la obtención del ingreso y el pago de ese gasto pudiera existir una relación¹²⁶.

El primero de ellos son las cotizaciones a la Seguridad Social o a Mutualidades Generales Obligatorias de Funcionarios. Dentro de este supuesto, se va a considerar por analogía también como gasto deducible las cuotas abonadas en virtud de convenios especiales con la Seguridad Social. Éste es el caso de prejubilaciones por despidos colectivos ya que en algunos supuestos los trabajadores optan por seguir tributando, satisfaciendo cuotas a la Seguridad Social hasta la edad que el Estatuto de los Trabajadores fije como obligatoria para Jubilarse¹²⁷. Tal y como podemos observar en la Consulta 1767-10 de la fecha 30/07/10 que establece que “En relación con la misma, el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que: Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”¹²⁸. También se consideran deducibles las cuotas que satisfacen las personas que no obteniendo rendimientos íntegros del trabajo deciden cotizar a la

¹²⁶ PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALEZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

¹²⁷ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

¹²⁸ Consulta de la Dirección General de Tributos 1767-10 de la fecha 30/07/10.

Seguridad Social, teniendo en cuenta que en este caso el rendimiento neto del trabajo será negativo, tal y como establece la Consulta V1182-06 de 19/06/2006 “las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducible de los rendimientos del trabajo, pudiendo resultar el rendimiento neto negativo si el contribuyente no obtiene por este concepto ingresos íntegros. Ello con independencia de la opción ejercida por tributar de forma individual o conjunta”¹²⁹. Por el contrario no son deducibles las cotizaciones realizadas a la Seguridad Social extranjera puesto que se entiende que no existe relación entre el pago de las mismas y el trabajo desarrollado en España.

Otro tipo de gastos deducibles son las detracciones por derechos pasivos y las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

Adicionalmente encontramos como gastos deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos sin límite alguno y también las cuotas satisfechas a colegios profesionales teniendo en cuenta que solo será deducible si la colegiación es requisito indispensable para el ejercicio de la profesión, destacando que en este caso el artículo 10 del Reglamento del IRPF prevé un límite cuantitativo, 500 euros anuales. Hay que subrayar que si la declaración de la renta de los cónyuges se presenta de forma conjunta, este límite es único independientemente de los integrantes de la unidad familiar que dieran derecho a la deducción de este mismo gasto deducible¹³⁰.

Por último el artículo 19 de la Ley del IRPF recoge los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, es decir, el empleador. No obstante en este caso también existe un límite cuantitativo de 300 euros anuales, destacando que para la deducibilidad de estos gastos no es necesario que exista un pleito o procedimiento judicial¹³¹.

¹²⁹ Consulta de la Dirección General de Tributos V1182-06 de fecha 19/06/2006.

¹³⁰ ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

¹³¹ Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el patrimonio.

VIII. CONCLUSIONES:

A partir del estudio de una pequeña parcela de este Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hemos podido observar la fuerza recaudatoria que en el sistema fiscal español supone, concretamente con base a los rendimientos del trabajo, ya que tal y como define el art.17 LIRPF esas contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que derivan de una relación laboral o estatutaria, se comportan como la fuente principal de rendimientos de aquellos contribuyentes que en mayor o menor medida están sujetos a tributar por este Impuesto.

Por otro lado, dado la crisis actual que atraviesa el país, una vez analizados los rendimientos del trabajo podemos observar que como consecuencia de la misma los preceptos de esta ley se han visto afectados sobre todo en materia de vivienda y de indemnizaciones laborales. Estas modificaciones se han traducido principalmente en elevar las cargas impositivas, es decir, que el ciudadano acabe declarando por esos conceptos una mayor cantidad de la que venía soportando hasta entonces, todo ello con la finalidad de que a través de este impuesto, que ya señalamos que era el que mayor fuerza de recaudación ofrecía al Estado, suponga un incremento de los ingresos para la Hacienda Pública.

En especial he hablado de los rendimientos del trabajo que se integran en la parte general de la base imponible y que se atribuyen exclusivamente a quien ha generado el derecho a su percepción. De acuerdo con el artículo 17 de la Ley del IRPF hay dos caracteres que definen los rendimientos del trabajo, que proceden de la realización de trabajos personales que no se han realizado por cuenta propia y su carácter omnicomprendido. Como hemos visto los rendimientos del trabajo se clasifican en dinerarios (salario, indemnizaciones y dietas con sus respectivas exenciones) y en especie (principalmente uso de vehículo, vivienda y entrega de acciones) y ambos se integran en el denominado "saldo A" que forma parte de la base imponible general y añadir que además he aprendido a valorar cada uno de esos rendimientos.

El trabajo me ha aportado el conocimiento de la inclusión de conceptos tributarios en este impuesto que deben declararse a la hora de autoliquidar el IRPF. Una vez analizadas las distintas retribuciones que percibe el trabajador, resulta novedoso

comprender la valoración de esos conceptos, tales como la utilización de la vivienda, vehículo, exención de las indemnizaciones laborales hasta un límite...

Didácticamente me ha aportado una serie de conocimientos que me han aproximado al ámbito fiscal de un modo positivo e influyente de cara a mi futuro más próximo.

IX. BIBLIOGRAFÍA:

- ALBERRUCHE HERRAIZ, A., ALONSO FERNÁNDEZ, F., AZPEITIA GAMAZO, M.A., BENGOCHEA SALA, J.M., CARMONA FERNANDEZ, N., COLLADO YURRITA, M.A., et al, *Memento Fiscal 2013*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2013.
- *Analizamos el tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido de directivas*, El 11/06/2013. Enlace
<http://www.arrabeasesores.es/noticias/detalle/indemnizacion-despido-directivo>
- Anteproyecto de Ley XX/XX, de XX, por la que se modifican la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Fecha 23 de junio de 2014.
- ARGENTE ÁLVAREZ, J., *Colección Todo, Todo Renta guía de la declaración 2013*, Editorial CISS grupo Walters Kluwer, Madrid, 2014.
- Base de Datos de la Dirección General de Tributos.
- Base de Datos del Tribunal Económico Administrativo Central.
- Buscador Cendoj (pagina poder judicial)
- B.A., *Diez novedades a tener en cuenta en la declaración de la renta de 2013*, visto en www.expansion.com, Economía y política de expansión dirección. Enlace:
<http://www.expansion.com/2014/03/27/economia/1395919021.html?a=44a4196bc0ccb16f5b20d83600bf1605&t=1402038964>
- CASTELLÓ LLANTADA, C., *Renta 2013: Principales novedades del modelo de deducción del IRPF*, en Periódico 5 días, 4 Abril 2014. Enlace:
http://cincodias.com/cincodias/2014/03/27/economia/1395900356_283200.html

- DE LA TORRE NOA, *El cambio fiscal acaba con la enseñanza gratuita para hijos docentes privados*, En el Mundo a fecha 17/01/2014. Enlace:
<http://www.elmundo.es/comunidadvalenciana/2014/01/17/52d8415de2704e5f6c8b458b.html>
- DIAZ ARIAS JOSE MANUEL, *La presunción de onerosidad*, En el País el 11 de Marzo de 2001. Enlace:
http://elpais.com/diario/2001/03/11/negocio/984317479_850215.html
- DÍEZ, A., *Rajoy anuncia rebajas fiscales para trabajadores y empresarios*, en El País el 25 de Febrero de 2014. Enlace:
http://politica.elpais.com/politica/2014/02/25/actualidad/1393327360_051605.html
- EFE ECONOMÍA, *Los expertos proponen cuatro tramos del IRPF y rebajar hasta cinco puntos el más bajo*, en El País el 14 de Marzo de 2014. Enlace:
http://economia.elpais.com/economia/2014/03/14/agencias/1394818990_563283.html
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BUENO MALUENDA, C., GARCÍA GÓMEZ, A., MOLINOS RUBIO, L., RUIZ BAÑA, M.L., *El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre*, 1ª edición, Editorial La Ley, 2007.
- MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., BARBERENA BELZUNCE, I., BUENO MALUENDA, M.C., et al, *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*, Décima edición, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2013.
- PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I., ESCRIBANO, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZALES, F.M., *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 2ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2007.

- *Renta 2013 ¿Hay que pagar IRPF por las indemnizaciones por despido?* , En Expansión.com el 09/05/2014. Enlace:
<http://www.expansion.com/2014/05/09/economia/1399652685.html>
- Nuevas políticas salariales y sistemas de retribución flexible: especial atención a los incentivos fiscales y beneficios sociales. Informe distribuido por el Excmo. Colegio de Graduados Sociales de la Región de Murcia a fecha 13/01/2014.
- VERÓNICA MARTÍN MARTINEZ., *Indemnización por despido: ¿Ahora tributas?*, en Expansión el 07/07/2014. Enlace:
<http://www.expansion.com/2014/07/07/valencia/1404759762.html>