

TRABAJO DE FIN DE GRADO

TRIBUTACION DE LAS RENTAS EN ESPECIE TAXATION OF INCOME IN KIND

CURSO ACADEMICO 2019-2020

AUTOR: AIMAR LUIS CRUZ MARTIN

TUTOR: ALBERTO GENOVA GALVAN

UNIVERSIDAD DE LA LAGUNA. FACULTAD DE DERECHO. GRADO EN DERECHO.

DEPARTAMENTO DE DERECHO PUBLICO Y PRIVADO ESPECIAL Y DERECHO DE LA EMPRESA.

ÁREA DE CONOCIMIENTO: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.

CONVOCATORIA ORDINARIA DE JUNIO 2020.

INDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	2
1. MARCO NORMATIVO	3
2. CONCEPTO TRIBUTARIO DE RENTA.....	3
3. CONCEPTO TRIBUTARIO DE RENTA EN ESPECIE	4
4. FUNDAMENTO DE LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS EN ESPECIE	5
5. INTEGRACIÓN DE LAS RENTAS EN ESPECIE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS	6
6. SUPUESTOS DE NO SUJECION	8
7. SUPUESTOS DE EXENCION	8
8. VALORACION DE LAS RENTAS EN ESPECIE	10
8.1 REGLA GENERAL DE VALORACION.....	11
8.2 VALORACION DE DETERMINADOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	11
8.3 VALORACION DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES.....	15
9. PROBLEMAS RESPECTO A LA VALORACION	16
9.1 POTESTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	17
9.2 DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.....	17
9.3 ACUERDO PREVIO DE VALORACION DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE DEL TRABAJO	18
10. INGRESOS A CUENTA.....	19
10.1 CONCEPTO DE INGRESO A CUENTA.....	19
10.2 SUJETOS OBLIGADOS A INGRESAR A CUENTA	19
10.3 CUANTIFICACION DE LOS INGRESOS A CUENTA DE LAS RENTAS EN ESPECIE ..	20
10.4 OBLIGACIONES DE LOS OBLIGADOS A REALIZAR INGRESOS A CUENTA	22
10.4.1 OBLIGACIONES ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	22
10.4.2 OBLIGACIONES ANTE EL PERCEPTOR DE LA RENTA	24
11. CONCEPTO LABORAL DE RETRIBUCIONES SALARIALES EN ESPECIE.....	25
12. DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES ABONADAS EN ESPECIE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	25
13. DISTINCION ENTRE MEDIACION DE PAGO Y ABONO DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE.....	27
14. CONCLUSIONES	28
15. BIBLIOGRAFIA.....	29

RESUMEN

En el presente trabajo se aborda la tributación de las rentas en especie en nuestro ordenamiento jurídico. Se comienza exponiendo sucintamente el concepto tributario de *renta* elaborado por la doctrina científica para, a continuación, proceder a analizar qué manifestaciones de la renta ha decidido someter a gravamen el legislador español y a través de qué tributos. Tras establecer el tratamiento fiscal que recibe la renta en nuestro sistema tributario, se analiza cuál es la posición concreta que ocupan las rentas en especie, aludiéndose a su definición legal y subsumiéndolas en el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con especial atención a los supuestos de exención recogidos en la normativa vigente. Se analizan las reglas de valoración de las rentas en especie contenidas en las normas tributarias, los problemas a los que la propia valoración puede dar lugar, así como la técnica tributaria del *ingreso a cuenta* y las obligaciones derivadas del mismo para el pagador de la renta en especie. Para concluir, y en aras a obtener una visión multidimensional, se alude a las limitaciones contenidas en la legislación laboral para los salarios en especie y a las posibles consecuencias, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, que pueden derivarse para las personas jurídicas que abonen rentas en especie.

Palabras clave: tributación, renta en especie, valoración, ingreso a cuenta, IRPF.

ABSTRACT

This work addresses the taxation of income in kind in the Spanish legal system. It begins by succinctly exposing the concept of taxable income elaborated by the scientific doctrine, and then proceeds to analyze which manifestations of income the Spanish legislator has decided to tax and through which taxes. After establishing what is the treatment taxable income receives in our legal system, an analysis is made of the specific position income in kind occupies, referring to its legal definition and the way it relates to the Spanish Personal Income Tax, with special attention to the exemptions included in the current regulations. Then, we proceed to analyze the rules of valuation of income in kind contained in the tax laws, the problems inherent to the act of valuation itself, as well as the technique of payments on account and the obligations derived from it for the payer of income in kind. To conclude, and in order to obtain a multidimensional vision, reference is made to the limitations contained in labor legislation for wages in kind and the possible consequences, for the purposes of Corporation Tax, that may be derived for legal persons who pay income in kind.

Key words: taxation, income in kind, valuation, Personal Income Tax.

1. MARCO NORMATIVO

La regulación de las rentas en especie en el ordenamiento jurídico español, a efectos tributarios, se contiene fundamentalmente en 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 (en adelante LIRPF), así como en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007 (en adelante RIRPF) que la desarrolla.

2. CONCEPTO TRIBUTARIO DE RENTA

Nuestro sistema tributario, en su conjunto, encuentra su fundamentación en la teoría de la renta de base ampliada, que fue impulsada por el Informe Carter¹ y que constituye “un concepto de renta comprensivo de la suma de los gastos de consumo realizados por un sujeto en el período de medición de la renta, más la variación neta registrada en el valor de su patrimonio, que podrá ser positiva o negativa”².

De este modo, y como bien ha puesto de manifiesto el profesor Alberto Génova Galván³, según el concepto de renta ampliada, quedarían incluidas en la misma:

- A) La renta neta corriente o recurrente, calculada por la diferencia entre una corriente de ingresos y otra de gastos, cuyo origen puede ser el trabajo, el capital o la conjunción de ambos a través de la actividad empresarial o profesional
- B) Las ganancias de capital, entendidas como las variaciones en el valor de los elementos que componen el patrimonio del sujeto que no son atribuibles a la renta corriente.
- C) Las ganancias del azar y, en general, la adquisición de cualquier derecho evaluable económicamente que afluye al sujeto.
- D) Las donaciones, legados y herencias recibidas durante el período impositivo.

¹ Informe elaborado por la Comisión designada por el Gobierno canadiense para la reforma de su sistema tributario, en el año 1968.

² GENOVA GALVAN, A: “La imposición sobre sucesiones en el sistema tributario canario”, *Revista Hacienda Canaria*, núm. 43, 2015, pág. 48.

³ *Ibidem*.

Si bien en el informe Carter se propone la sujeción de cualquier acrecimiento patrimonial a un mismo tributo, en nuestro ordenamiento jurídico-tributario actual podemos encontrar diversas figuras que gravan la renta del contribuyente en función de su origen.

Así, se dispone en el artículo 2 LIRPF que constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Sin embargo, en el artículo 6.4 del mismo texto normativo el legislador excluye de gravamen por el IRPF a las rentas procedentes de transmisiones gratuitas, al estipular que “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. De este modo, encontramos que, si bien nuestro sistema tributario grava la totalidad de la renta del sujeto, las rentas procedentes de transmisiones a título lucrativo, bien sea inter vivos o mortis causa, quedan excluidas del concepto de renta del IRPF, siendo gravadas por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

3. CONCEPTO TRIBUTARIO DE RENTA EN ESPECIE

El concepto tributario de renta en especie se encuentra recogido en el artículo 42 LIRPF, que lo 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, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”.

Se especifica en el mencionado artículo que cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que sea este último quien adquiera por sí mismo los bienes, derechos o servicios la renta tendrá la consideración de dineraria.

La diferencia esencial, respecto a las transmisiones lucrativas gravadas por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y el motivo por el que las rentas en especie tienen la consideración de renta a efectos del IRPF, es porque su obtención, a pesar de su apariencia externa, no está fundamentada en una mera liberalidad del pagador, sino que su causa primera y subyacente, es la existencia de una relación o negocio jurídico que une al mismo con el contribuyente y que permite subsumirla en alguno de los hechos imposables del IRPF, tal y como se explica en el apartado “5. Integración de las rentas en el IRPF”.

4. FUNDAMENTO DE LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS EN ESPECIE

El fundamento de que se tribute por las rentas obtenidas en especie se encuentra, como no podía ser de otra manera, en el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978. Dicho principio enuncia que el legislador sólo podrá gravar los hechos, actos o negocios que pongan de manifiesto una capacidad económica del contribuyente, es decir, que demuestren que el mismo posee un poder adquisitivo con el que podría adquirir bienes y servicios en el mercado.

Tradicionalmente, la doctrina ha considerado como manifestaciones de capacidad económica la titularidad de un patrimonio, la obtención de rentas, el consumo de bienes y servicios así como el tráfico o circulación de la riqueza. En nuestro ordenamiento jurídico observamos como el legislador ha decidido gravar, con mayor o menor intensidad y a través de diferentes tributos, dichas expresiones de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional ha sostenido que el principio de capacidad económica *“impide que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8) – cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica”*⁴.

Las rentas en especie, a pesar de que no resultan, de forma directa, en un aumento de la cantidad de dinero líquido de la que dispone el contribuyente, si que provocan, al otorgarle un bien o servicio de forma gratuita o por precio inferior al de mercado, que su poder adquisitivo aumente, pues el contribuyente ya no tiene que dedicar parte de su renta dineraria a la adquisición de dicho bien o servicio, pudiendo ahorrarla o emplearla en adquirir otros elementos patrimoniales.

En el caso de que, por ejemplo, un trabajador que vive de alquiler pagando una renta mensual de 400 euros y que cobra 1.200 euros mensuales, se mudara, para vivir de forma gratuita, a una vivienda proporcionada por su empresa, su poder adquisitivo habría

⁴ STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5º.

aumentado en 400 euros mensuales a pesar de que la cantidad de dinero líquido de la que dispone cada mes continúa siendo 1.200 euros. Esto se explica porque cuando vivía de alquiler debía emplear de los 1.200 euros correspondientes a su salario mensual 400 euros para sufragar el arrendamiento restándole un total de 800 euros para adquirir otros bienes y servicios, mientras que en la situación en la que vive en una vivienda proporcionada de forma gratuita por su empresa, además de tener un lugar en el que poder residir, cuenta con 1.200 euros mensuales con los que puede adquirir otros bienes y servicios.

5. INTEGRACIÓN DE LAS RENTAS EN ESPECIE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El hecho imponible del IRPF, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6 LIRPF, está constituido por la obtención de renta por el contribuyente. A su vez, la renta del contribuyente podrá estar conformada por *rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales* y las *imputaciones de renta* que se establezcan por ley.

El pago en especie se podrá integrar, en función de la fuente de la que proceda, en los distintos rendimientos que componen la renta del contribuyente a efectos del IRPF, exceptuando las imputaciones de renta debido a su propia naturaleza:

- ***Rendimientos del trabajo.*** Dispone el artículo 17 LIRPF en su apartado 1º 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*”.
- ***Rendimientos del capital, mobiliario e inmobiliario.*** En el artículo 21.1 LIRPF se recoge que “*tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad*

corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”.

- ***Rendimientos de actividades económicas.*** El artículo 27.1 LIRPF dispone que “*se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas 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 o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.*

A pesar de que no se menciona de forma expresa a las rentas en especie respecto de los rendimientos de las actividades económicas las mismas deben entenderse incluidas en los rendimientos íntegros de la actividad económica cuando la contraprestación a los bienes entregados o a los servicios prestados por el empresario sea recibida en especie.

- ***Ganancias y pérdidas patrimoniales.*** El concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 LIRPF, que las define como “*las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.*

Tampoco se menciona de forma expresa, como en el caso de los rendimientos de actividades económicas, las rentas en especie. Sin embargo, deberán entenderse incluidas en la anterior definición, teniendo la consideración de ganancias patrimoniales las rentas en especie que no tengan su origen en ninguno de los presupuestos explicados anteriormente. A estos efectos, y a modo de ejemplo, se considerará como ganancia patrimonial en especie la obtención de un coche por la participación en un concurso.

A pesar de que las rentas en especie pueden integrarse en los distintos tipos de rendimientos que conforman el hecho imponible del IRPF, la normativa vigente concentra sus esfuerzos en la regulación de los rendimientos del trabajo en especie debido a su mayor incidencia.

6. SUPUESTOS DE NO SUJECION

La sujeción, como concepto tributario, implica que una determinada conducta se encuentra subsumida en el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar cada tributo (hecho imponible).

La ley, concretamente la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), contempla en su artículo 20 la posibilidad de que las leyes reguladoras de cada tributo mencionen supuestos de no sujeción para ayudar a delimitar el hecho imponible. La doctrina ha señalado que las normas de no sujeción no llegan a tener verdadera naturaleza jurídica, siendo su finalidad aclaratoria y didáctica.

La ley 35/2006 del IRPF, artículo 42.2, establece que no tendrán la consideración de rendimientos de trabajo en especie las siguientes rentas:

- Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
- Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

7. SUPUESTOS DE EXENCION

Las exenciones, como dispone el artículo 22 LGT son supuestos en los que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

El mecanismo jurídico a través del que opera la exención ha sido explicado por diversos autores de la doctrina, entre los que se encuentra Sainz de Bujanda. Así, la exención consiste en *“la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto. La primera, la norma tributaria que define el hecho el imponible y le asocia -conforme al art. 20 LGT- el efecto de nacimiento de la obligación tributaria principal. La segunda, la norma de exención, que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (las denominadas*

“exenciones subjetivas”) o respecto a determinados supuestos incluidos en éste que la propia norma exoneradora precisa (“exenciones objetivas”)”.⁵

La ley 35/2006 del IRPF, artículo 42.3, determina que estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

- Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social, teniendo dicha consideración las fórmulas tanto directas como indirectas de prestación del servicio admitidas por la legislación laboral. Además, se establecen los siguientes requisitos en el artículo 45 RIRPF:
 - Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleo del trabajador.
 - Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen.

- La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.

- Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad. Deben cumplirse los siguientes requisitos:
 - Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge y descendientes.
 - Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el punto anterior, o de 1.500 euros si se tratara de personas con discapacidad.

- La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

⁵ MARTIN QUERALT, J.M., y otros: *Curso de derecho financiero y tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2018, pág. 275.

- 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 sus empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador.
- 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 o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

El Reglamento de desarrollo de la Ley del IRPF exige, además de los requisitos anteriores, los siguientes:

- Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por ciento.
- Que los títulos se mantengan, al menos, durante 3 años. En caso de incumplimiento de este requisito, el obligado tributario deberá regularizar su situación presentando una autoliquidación complementaria en la que se incluyan las participaciones o acciones obtenidas.

En el caso de incumplimiento de los límites cuantitativos recogidos en los supuestos de exención anteriores, el exceso será considerado como retribución en especie, debiendo el contribuyente incluirlo en sus declaraciones y autoliquidaciones.

8. VALORACION DE LAS RENTAS EN ESPECIE

La regulación del valor de las rentas en especie se encuentra recogida fundamentalmente en el artículo 43 LIRPF.

8.1 REGLA GENERAL DE VALORACION

La regla general es valorar las rentas en especie por su valor normal de mercado. A este respecto, el artículo 18 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, determina que se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado entre personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de competencia.

8.2 VALORACION DE DETERMINADOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

En el anteriormente mencionado artículo 43 LIRPF, se recogen reglas específicas de valoración respecto de determinados rendimientos del trabajo:

- *Utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador.* En este caso, el valor de la renta será el 10% del valor catastral del inmueble, salvo que dicho valor haya sido actualizado en el período impositivo en el que deba resultar de aplicación o en los diez períodos impositivos anteriores, en cuyo caso el valor de la renta será el 5% del valor catastral.

Si el inmueble careciera de valor catastral, se aplicará el 5% al mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración tributaria a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

El importe que resulte de aplicar dicho porcentaje no podrá ser superior al 10% de las demás contraprestaciones del trabajo que reciba el obligado tributario.

- *Utilización de vehículos automóviles.* Si el vehículo es propiedad del pagador, la valoración de la renta será el importe resultante de aplicar el 20% al coste de adquisición, incluidos los tributos que hayan gravado dicha adquisición.

En el caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, se aplicará el 20% al valor de mercado que correspondería al mismo si fuera nuevo.

En el artículo 48 bis RIRPF, se contemplan tres tipos de reducciones del importe resultante de la valoración del uso de vehículos automóviles cuando los vehículos cedidos sean eficientes energéticamente. La reducción será:

- Del 15%, si las emisiones oficiales de CO₂ del vehículo no son superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al mismo en caso de ser nuevo no superara los 25.000 euros.

- Del 20%, si, además de cumplir el requisito de emisión de CO2 contemplado en el punto anterior, se tratase de un vehículo híbrido o propulsado por motor de combustión interna que pueda utilizar combustibles fósiles alternativos y siempre que el valor de mercado que correspondería al mismo si fuera nuevo no superase los 35.000 euros.
 - Del 30%, si se tratara de un vehículo eléctrico de batería; de un vehículo eléctrico de autonomía extendida; o de un vehículo eléctrico híbrido enchufable con una autonomía mínima de 15 kilómetros y un precio de mercado no superior a 40.000 euros.
- *Entrega de vehículos automóviles.* En el caso de que el pagador entregue en propiedad un vehículo a su empleado, el valor de la renta será el coste de adquisición de dicho vehículo, incluidos los tributos que hayan gravado la operación.
- En el caso de que antes de la entrega se hubiese cedido el uso del mismo vehículo al obligado tributario, la valoración de la entrega se reducirá en el importe de las valoraciones realizadas por el uso.
- *Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero.* La valoración de la renta será la diferencia entre el interés legal del dinero vigente en el período y el interés pagado.
- *Prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.* La valoración será el coste en el que haya incurrido el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. Sin embargo, en virtud del artículo 17.1 d) LIRPF, los gastos de locomoción, los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería se encuentran exceptuados de gravamen. Este precepto se desarrolla en el artículo 9 RIRPF que dispone lo siguiente:
- *Gastos de locomoción.* Se exceptúan de gravamen las cantidades que destine la empresa a sufragar los gastos de locomoción en que incurran los trabajadores para desplazarse fuera de la fábrica, oficina o centro de trabajo; o para realizar

su trabajo en un lugar distinto. Cuando el trabajador haya utilizado transporte público, el importe exento será el que se justifique mediante factura o documento equivalente; en cualquier otro caso, será la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento y los gastos de parking y peaje en los que se haya incurrido.

- *Gastos de manutención y estancia.* Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengados por gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Para establecer los límites cuantitativos de la exención, la normativa vigente distingue entre los supuestos en los que ha existido pernoctación por parte del contribuyente en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia y en los que no:

- Cuando se haya pernoctado, el importe de los gastos de estancia será el que se justifique; mientras que el importe exento de los gastos de manutención será de 53,34 euros diarios si el desplazamiento se ha producido dentro del territorio español, o de 91,35 euros diarios en caso de desplazamientos al extranjero.
 - Cuando no se haya pernoctado, el importe máximo exento por gastos de manutención será de 26,67 euros diarios si el desplazamiento se produce dentro de las fronteras españolas, o de 48,08 euros diarios cuando el desplazamiento sea al extranjero.
- *Primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.* Se valorarán por el coste en el que haya incurrido el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

Cabe reiterar que, de acuerdo con lo explicado anteriormente⁶, las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador y las satisfechas para la cobertura de enfermedad, se encuentran no sujetas y exentas, respectivamente.

- *Cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive.* Se valorarán por el coste en el que haya incurrido el pagador, incluidos los tributos que graven la operación; sin perjuicio de las cantidades no sujetas o exentas, explicadas en apartados anteriores⁷, por destinarse a la capacitación o reciclaje del personal empleado o la prestación de servicios educativos por centros autorizados a los hijos de sus empleados.
- *Utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador.* La renta se valorará por el coste en el que haya incurrido el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. Sin embargo, la valoración resultante no podrá ser inferior a la que hubiera correspondido si la vivienda fuera propiedad del pagador y se hubiere aplicado el 10% o el 5% al valor catastral del inmueble, al coste de adquisición de la vivienda o al valor determinado por la Administración a efectos de otros tributos, según corresponda.
- *Contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones.* Dichas rentas se valorarán por el importe de la contribución.
- *Cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.* El valor será el importe de la cantidad satisfecha por el empresario.

Sin perjuicio de lo dispuesto en este apartado respecto a la valoración de los distintos tipos de rentas del trabajo en especie, cuando un rendimiento en especie sea abonado por una empresa que tenga como actividad habitual la realización de las actividades que dan

⁶ Ver apartados “6. Supuestos de no sujeción” y “7. Supuestos de exención”

⁷ *Ibidem.*

lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

A estos efectos, la normativa tributaria determina que se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes.

El citado artículo 60, en su apartado número 2º C) dispone que el precio ofertado al público será “el precio total, incluidos todos los impuestos y tasas, (...) desglosando, en su caso, el importe de los incrementos o descuentos que sean de aplicación, de los gastos que se repercutan al consumidor y usuario y de los gastos adicionales por servicios accesorios, financiación, utilización de distintos medios de pago u otras condiciones de pagos similares”.

Por su parte, el artículo 48 RIRPF considera como descuentos ordinarios o comunes los siguientes:

- Los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa
- Los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie
- Cualquier otro descuento distinto a los anteriores siempre que no exceda del 15 % del precio ofertado al público ni de los 1.000 euros anuales.

8.3 VALORACION DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES

Las ganancias patrimoniales en especie, según se dispone en el artículo 43.1. 2º LIRPF, se valorarán de acuerdo con los artículos 34 y 37 de la misma ley, es decir, de acuerdo con las normas generales de valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

El artículo 34 recoge la regla general de valoración de las ganancias o pérdidas patrimoniales, distinguiendo entre los supuestos en los que la ganancia o la pérdida patrimonial se pone de manifiesto como consecuencia de una transmisión, bien sea onerosa o bien sea lucrativa, y el resto de supuestos.

Cuando se trate de un supuesto de transmisión, la ganancia o la pérdida se determinará por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

Si la transmisión es a título oneroso, el artículo 35 dispone que el valor de adquisición será el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado más el coste las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente; mientras que el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiera efectuado menos los gastos y tributos inherentes a la operación que hubieran sido satisfechos por el transmitente.

La norma estipula que por “importe real de enajenación” se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que el mismo no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá el de mercado. A efectos de definir qué es el valor de mercado, debemos acudir nuevamente al artículo 18 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, que lo conceptualiza como “aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”. Cabe señalar que dicho valor de mercado habrá de determinarse de forma individualizada para cada caso concreto.

Si la transmisión es a título lucrativo se aplicarán las reglas de las transmisiones a título oneroso, entendiéndose por importe real los valores que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Por lo que respecta al artículo 37, en el mismo se contemplan normas específicas de valoración de las ganancias y pérdidas patrimoniales para determinados supuestos.

9. PROBLEMAS RESPECTO A LA VALORACION

El legislador, consciente de los problemas que puede suscitar la determinación del valor de rentas, bienes y demás elementos relevantes para la cuantificación de la obligación tributaria, debido a la naturaleza siempre cambiante del mercado y a la falta, en la mayoría de ocasiones, de un criterio único, recoge determinadas previsiones en las leyes tributarias

que responden a fundamentos variopintos pero cuyo nexo común es la comprobación o determinación de los valores a efectos tributarios.

9.1 POTESTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Las normas tributarias otorgan a la Administración la posibilidad de realizar comprobaciones de valores, bien sea a través del procedimiento específico de comprobación de valores regulado en el artículo 134 LGT y en los artículos 157 a 160 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), aprobado por RD 1065/2007, o como parte de otros procedimientos de aplicación de los tributos.

El propio legislador determina en el artículo 57 LGT los medios que puede utilizar la Administración para comprobar los valores, siendo algunos de los más destacados la consulta de los precios medios en el mercado y los dictámenes de peritos de la Administración. Se delega, asimismo, en las normas reguladoras de cada tributo la regulación de otros medios de comprobación distintos de los contenidos en dicho artículo.

9.2 DERECHOS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

No obstante lo anterior, la Ley General Tributaria concede al obligado tributario la posibilidad, a través del procedimiento de tasación pericial contradictoria regulado en el artículo 135 LGT y en los artículos 161 y 162 RGAT, de impugnar ante la propia Administración la valoración realizada por ésta, con carácter previo a la interposición de los recursos o reclamaciones económico-administrativas que pudieran proceder contra los actos en los que se hubiere aplicado la valoración.

Además, se regula en los artículos 90 LGT y 69 RGAT, un procedimiento que permite al contribuyente solicitar a la Administración la determinación del valor, a efectos tributarios, de un bien inmueble que desea adquirir o transmitir. La valoración realizada por la Administración tendrá efectos vinculantes durante un plazo de 3 meses desde la notificación de la contestación y siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración relativa al tributo que grave la adquisición o la transmisión.

El artículo 91 LGT determina la posibilidad de que “los obligados tributarios puedan solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.”

El fundamento, tanto de la información con carácter previo a la transmisión o adquisición de un inmueble como de los acuerdos previos de valoración, es la seguridad jurídica. A través de estos procedimientos se le otorga la posibilidad al contribuyente de conocer el criterio y juicio de la Administración, evitando una posible regularización futura de los valores declarados siempre que se ajusten a los que le han sido comunicados por la misma.

9.3 ACUERDO PREVIO DE VALORACION DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE DEL TRABAJO

En virtud de la previsión legal explicada en el apartado anterior y regulada en el artículo 91 LGT, el Reglamento del IRPF contempla la posibilidad en su Disposición Adicional 2ª de que el obligado a ingresar a cuenta como consecuencia de que abona rendimientos del trabajo en especie pueda solicitar a la Administración tributaria la valoración previa de dichos rendimientos a los solos efectos de determinar el ingreso a cuenta que le correspondería realizar.

La presentación de la solicitud debe realizarse antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios que constituye la renta en especie. La solicitud debe acompañarse de una propuesta de valoración formulada por el solicitante que, en caso de que la Administración Tributaria no notificará la resolución en el plazo máximo de duración del procedimiento (6 meses), se entenderá aceptada.

Si la Administración resolviera en plazo, dicha resolución podrá aprobar la propuesta formulada por el solicitante, aprobar otra propuesta alternativa formulada por el mismo en el curso del procedimiento o desestimar la propuesta.

Los valores determinados en la resolución vincularán a la Administración y al solicitante durante el plazo de vigencia de la resolución, que no podrá exceder de 3 años, salvo que se modificara la legislación o variaran significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.

Contra la resolución no cabrá la interposición de recurso o reclamación en vía económico-administrativa, sin perjuicio de los recursos o reclamaciones que pudieran interponerse contra los actos de la Administración en los que se apliquen los valores establecidos en la misma.

10. INGRESOS A CUENTA

10.1 CONCEPTO DE INGRESO A CUENTA

La Ley 58/2003, General Tributaria en su artículo 23 alude brevemente a los ingresos a cuenta junto a las retenciones y los pagos fraccionados, categorizándolos como pagos a cuenta. De este modo, se define la obligación de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal como *“satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta”*. Dicha obligación, y por consiguiente la de realizar ingresos a cuenta, tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

La cuantía resultante del ingreso a cuenta se añadirá al valor, calculado conforme a lo previsto en el apartado 8, de las rentas percibidas por el obligado tributario cuando dicho ingreso a cuenta no le haya sido repercutido.

10.2 SUJETOS OBLIGADOS A INGRESAR A CUENTA

En nuestro derecho positivo se recoge el concepto de obligado a practicar ingresos a cuenta en el artículo 37 LGT que dispone que *“es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo”*

De tal definición se desprende el carácter legal de la obligación, es decir, sólo se estará obligado a realizar ingresos a cuenta si así se estipula en una disposición de rango legal.

Los sujetos obligados a retener y a realizar ingresos a cuenta del IRPF, se determinan en los artículos 99 LIRPF y 76 RIRPF. Así, con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

- Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas (artículo 35.4 LGT)

- Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.
- Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente. A estos efectos, en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante TRIRNR), aprobado por RD 5/2004, de 5 de marzo, se especifica que *“se entenderá que una persona física o entidad (no residente) opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”*.
- Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 TRIRNR.

10.3 CUANTIFICACION DE LOS INGRESOS A CUENTA DE LAS RENTAS EN ESPECIE

La determinación de los ingresos a cuenta se realizará en conformidad con lo dispuesto en los artículos 101 LIRPF y 102 a 107 RIRPF.

- Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo.

La cuantía del ingreso a cuenta correspondiente se calculará aplicando al valor de los rendimientos del trabajo en especie⁸, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 80 RIRPF. Es decir, sobre el valor del rendimiento en especie se aplicará el porcentaje de retención que corresponda a cada contribuyente:

⁸ La valoración de dichos rendimientos se realizará conforme a lo explicado en el apartado “8. Valoración de las rentas en especie”.

- Con carácter general, el tipo de retención será el que resulte de la aplicación de los artículos 82 y siguientes RIRPF, teniendo en cuenta las circunstancias personales de cada contribuyente.
- A las prestaciones pasivas se les aplicará el tipo que resulte de la aplicación del artículo 89.A) RIRPF, considerando las circunstancias subjetivas de cada contribuyente.
- A los rendimientos obtenidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración por tal condición se les aplicará, con carácter general, un tipo de retención del 35%.
- A los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, se le aplicará un tipo del 15%.

➤ Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario

La cuantía del ingreso a cuenta correspondiente resultará de aplicar el tipo, con carácter general, del 19% al resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o coste para el pagador.

➤ Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie de actividades económicas

La cuantía del ingreso a cuenta será el importe resultante de aplicar, si el contribuyente realiza una actividad profesional, un tipo del 7% en el período impositivo de iniciación de las actividades y en los dos siguientes, o del 15% en otro caso, al valor de mercado de la retribución. El tipo aplicable será del 2% cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas o forestales, salvo que sean actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en cuyo caso se aplicará el 1%.

➤ Ingresos a cuenta sobre determinadas ganancias patrimoniales

El artículo 105 RIRPF, dispone que sobre los premios satisfechos en especie que constituyan ganancias patrimoniales, deberá practicarse un ingreso a cuenta del 19% sobre el valor de adquisición o coste para el pagador incrementado en un 20%.

10.4 OBLIGACIONES DE LOS OBLIGADOS A REALIZAR INGRESOS A CUENTA

Las obligaciones a las que se encuentran sometidos los obligados a realizar ingresos a cuenta se encuentran reguladas principalmente en los artículos 105 LIRPF y 108 RIRPF. Podemos diferenciar dos clases de obligaciones: aquéllas para con la Administración tributaria y aquéllas para con el obligado tributario que percibe las retribuciones.

10.4.1 OBLIGACIONES ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El sujeto obligado a realizar ingresos a cuenta debe presentar una autoliquidación en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero por los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre inmediato anterior. La autoliquidación deberán presentarla con carácter mensual aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones⁹ hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

En función de la procedencia de la retribución el obligado a ingresar a cuenta deberá emplear el modelo apropiado de los aprobados por Orden Ministerial:

- Modelo 111, para autoliquidar ingresos a cuenta relativos a rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales.
- Modelo 115, para autoliquidar ingresos a cuenta relativos a rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos
- Modelo 117, para autoliquidar ingresos a cuentas relativos a rentas procedentes de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva
- Modelo 123, para autoliquidar ingresos a cuenta relativos a determinados rendimientos del capital mobiliario.
- Modelo 124, para autoliquidar ingresos a cuenta relativos a rentas y rendimientos del capital mobiliario derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje

⁹ El volumen de operaciones se calculará conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor el Añadido. Por tanto, se considerará volumen de operaciones el importe total, excluido el propio IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicio efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del IVA.

o conversión de cualquier tipo de activo representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

- Modelo 126, para autoliquidar ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras.
- Modelo 128, para autoliquidar ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez.

En caso de que se hubieran abonado rentas que estuvieran sometidas a ingreso a cuenta pero no se hubiere practicado el mismo por no ser procedente debido a su cuantía, el obligado presentará el modelo de autoliquidación correspondiente con indicación de la no procedencia de realizar ingreso a cuenta.

La no presentación de la correspondiente autoliquidación podrá suponer la comisión de una infracción tributaria y acarrear, en consecuencia, la imposición de sanciones por parte de la Administración Tributaria previa apertura del procedimiento sancionador pertinente. Si se hubiera causado un perjuicio económico a la Administración por haberse dejado de ingresar en plazo cantidades que hubieran resultado de la correcta autoliquidación de los ingresos a cuenta, podrán imponerse, en su caso, las sanciones reguladas en el artículo 191 LGT. En caso de que no se hubiera podido causar perjuicio económico a la Administración, por corresponder la presentación de una autoliquidación sin ingreso, podrán imponerse las sanciones recogidas en los artículos 198 y 199 LGT, si se trata de casos en los que se ha presentado la autoliquidación fuera de plazo o de autoliquidaciones presentadas de forma incorrecta, incompleta o inexacta, respectivamente.

El obligado a realizar ingresos a cuenta debe presentar, además, una declaración informativa anual de los ingresos a cuenta efectuados. El plazo de presentación serán los 20 primeros días naturales del mes de enero. De igual manera que en el caso de las autoliquidaciones, el obligado deberá emplear modelos de declaración distintos en función de la fuente de renta:

- Modelo 180, para los rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos.
- Modelo 188, para las rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez.

- Modelo 190, para los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas.
- Modelo 193, para determinados rendimientos del capital mobiliario.
- Modelo 194, para rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.
- Modelo 196, para rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras.

La falta de presentación de estas declaraciones informativas, al no poder causar perjuicio económico, al menos directo, a la Administración tributaria debido a su propia naturaleza, podrá determinar la comisión de las infracciones de los artículos 198 y 199 LGT a los que se ha aludido previamente.

10.4.2 OBLIGACIONES ANTE EL PERCEPTOR DE LA RENTA

El obligado a ingresar a cuenta debe comunicar a los contribuyentes el ingreso a cuenta practicado en el momento en el que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado, salvo que se trate de rendimientos de actividades económicas. Además, deberá expedir al contribuyente certificación en la que se acredite los ingresos a cuenta efectuados y el resto de datos que deban incluirse en la declaración informativa anual. La puesta a disposición del contribuyente de la certificación deberá producirse con anterioridad a la apertura del plazo de declaración del IRPF¹⁰.

El incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios constituye infracción tributaria leve regulada en el artículo 206 LGT y que se sancionará con una multa pecuniaria fija de 150 euros.

¹⁰ El plazo para presentar la declaración del IRPF se iniciará, con carácter aproximado, los primeros días de abril del año inmediato posterior al del período impositivo que corresponda.

11. CONCEPTO LABORAL DE RETRIBUCIONES SALARIALES EN ESPECIE

En la legislación laboral se regula de forma específica la posibilidad de que los trabajadores perciban parte de su salario en especie. El artículo 26 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015 de 23 de octubre, dispone que *“se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computable como de trabajo”*.

El mismo precepto especifica que el salario en especie que reciba el trabajador, incluido en las relaciones laborales de carácter especial¹¹, no podrá ser superior en ningún caso al 30% de las percepciones salariales del trabajador. La retribución en especie tampoco puede producir la minoración de la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional, es decir, el empleador está legalmente obligado a abonar el salario mínimo interprofesional en moneda de curso legal.

Los salarios, tanto dinerarios como en especie, a efectos tributarios se integrarían, debido a su procedencia, en la fuente de renta *“rendimientos del trabajo”*. Para su valoración habrá que tener en cuenta las reglas específicas a las que se alude en el apartado 8.2, así como los casos de no sujeción o posibles exenciones que sean de aplicación.

12. DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES ABONADAS EN ESPECIE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las personas jurídicas, así como las personas físicas que realicen actividades económicas y determinen su base imponible empleando el método de estimación directa, podrán deducir las rentas abonadas en especie en el impuesto personal que grava su renta, siempre que cumplan los requisitos generales de deducibilidad de los gastos:

- Contabilización de la renta abonada. El sujeto pasivo debe imputar el gasto contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

¹¹ Se realiza una enumeración abierta de las relaciones laborales que se consideran de carácter especial en el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015 de 23 de octubre.

- Justificación. Se debe justificar que el salario abonado en especie y correctamente contabilizado responde a un hecho económico real, es decir, se ha producido materialmente el abono de la renta y no se trata de una operación simulada.
- Imputación. El gasto debe imputarse en el período impositivo en el que se devengue el abono de la renta.
- Correlación con los ingresos. Debe haberse incurrido en el gasto con el objetivo de obtener ingresos.
- Que no forme parte de los gastos no deducibles regulados en el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Mención especial merece el apartado e) del citado artículo, que considera no deducibles los donativos y liberalidades, especificando que no se considerarán como tales los gastos por atenciones *“que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa”*. A estos efectos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 105 LGT, y como se explica, entre otras, en la consulta V1905-15 de la Dirección General de Tributos¹², el deber de probar la adecuación del gasto a los usos y costumbres corresponderá al obligado tributario, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponde, en el ejercicio de sus funciones, la valoración de las pruebas aportadas.

El citado apartado e) dispone que las retribuciones a los administradores de las empresas por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad tampoco tendrán la consideración de donativo o liberalidad. El Tribunal Económico Administrativo Central ha establecido como criterio que son requisitos ineludibles para considerar dichas retribuciones como gasto deducible que conste en los estatutos de la sociedad el carácter retribuido del cargo de administrador

¹² En la referida consulta se discute sobre la deducibilidad de los gastos en los que incurre una empresa para regalar cestas de Navidad a sus empleados, concluyendo la DGT que dichos gastos serán deducibles cuando las cestas formen parte de los usos y costumbres de la empresa con respecto a su personal.

y que en los mismos se determine de forma cierta el sistema retributivo que va a emplearse¹³.

13. DISTINCION ENTRE MEDIACION DE PAGO Y ABONO DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE

Se trata de dos figuras que pueden resultar semejantes y dar lugar a confusión. En pos de la claridad, expondremos sucintamente las características principales de ambas con la finalidad de resaltar sus diferencias e indicaremos los presupuestos necesarios para considerar que se trata de una renta abonada en especie y no de una simple mediación de pago.

La renta en especie, a tenor de lo dispuesto en el artículo 42.1 LIRPF, consiste en *“la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”*

Se consideran rendimientos del trabajo en especie aquellas rentas que encajen en la definición del párrafo anterior y que se deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Por su parte, la mediación de pago hace referencia a una operación en la que la empresa se limita a hacer de intermediaria, abonando una cantidad dineraria por cuenta y orden del empleado a un tercero.

En determinadas ocasiones, el abono de la renta en especie puede instrumentarse mediante un pago que realice la empresa directamente a un tercero para que éste aporte o preste, al trabajador, el bien, derecho o servicio en que consista la retribución. Para que esta operación sea considerada como renta en especie y no como mediación de pago es necesario que dicha retribución esté así pactada con el trabajador, ya sea en el convenio

¹³ El criterio se establece, entre otras, en la resolución del TEAC 3295/2016 publicada el 9 de abril de 2019.

colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa se encuentre obligada a suministrarle el bien, derecho o servicio del que se trate.¹⁴

En otro caso, se considerará que existe mediación de pago, puesto que *“la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador”*¹⁵.

14. CONCLUSIONES

La renta en especie, en el ámbito tributario, no cuenta con una regulación excesivamente amplia. El legislador, debido a su prevalencia en el tráfico económico, ha concentrado sus esfuerzos en la regulación de los rendimientos del trabajo en especie, concentrándose en este ámbito todas las exenciones recogidas en la normativa tributaria.

La mayor problemática gira en torno a la valoración de las rentas, puesto que a pesar de no tratarse de renta dineraria es necesario atribuirle un valor monetario para poder determinar la cuantía con la que el obligado tributario debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El legislador, inspirándose en el principio de justicia que debe informar nuestro sistema tributario por exigencia constitucional, además de otorgar a la Administración potestades y procedimientos para determinar dichos valores, ha concedido vías al contribuyente para conocer la valoración que la Administración hace de las rentas en especie con anterioridad a que deba tributar por las mismas, así como medios para disputar tal valoración en el caso de que no se encontrare de acuerdo.

La escasa regulación, la dificultad en la valoración y la variedad de bienes, derechos o servicios que pueden encontrarse bajo el concepto de renta “en especie”, genera una gran casuística que se ha resuelto, y sigue resolviéndose, a través de las interpretaciones

¹⁴ Véase, entre otras, la consulta de la DGT V0401-16, publicada el 2 de febrero de 2016.

¹⁵ Razonamiento jurídico que puede encontrarse en la consulta de la DGT V0422-19, publicada el 27 de febrero de 2019.

contenidas, principalmente, en las resoluciones de la Dirección General de Tributos y de los Tribunales Económico-Administrativos.

15. BIBLIOGRAFIA

GENOVA GALVAN, A: “La imposición sobre sucesiones en el sistema tributario canario”, *Revista Hacienda Canaria*, núm. 43, 2015, pág. 11-72

MARTIN QUERALT, J.M., y otros: *Curso de derecho financiero y tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 2018.