



Universidad  
de La Laguna  
Facultad de Derecho



Grado en: Relaciones Laborales  
Facultad de Derecho  
Universidad de La Laguna  
Curso /2016-2017  
Convocatoria: Junio

[LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LA RENTA POR LA CESIÓN DE LA VIVIENDA  
HABITUAL]  
[Taxation in the laws of income tax for the assignment of housing]

Realizado por la alumna: Dácil Bethencourt Herrera

Tutorizado por el Profesor: D. Alberto Génova Galván

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

## RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es realizar un estudio sobre la tributación por la cesión de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para ello analizamos la normativa referente a los rendimientos del trabajo personal y las retribuciones en especie del trabajo personal desarrollada en diferentes disposiciones legales, que será la que nos proporcione la información que nos acontece en este trabajo

Para poder realizar el estudio haremos un análisis del supuesto generador de la renta en especie por utilización de la vivienda habitual, en donde observamos si dicha utilización podría considerarse retribución en especie.

Para fijar las bases y finalmente poder centrarnos en el tema principal de este trabajo, examinaremos la individualización de la renta, los principios de valoración de la misma y los ingresos a cuenta.

Por último, el trabajo concluirá con un apartado en el que se expondrá todas las conclusiones.

## ABSTRACT

The objective of the present work is to carry out a study on the taxation of the habitual residence's cession by the Personal Income Tax.

In order to do this, we analyze the regulations regarding personal labor income taxing and the remuneration in kind, developed in different legal provisions, which will provide us with the information required for this study.

To be able to carry out the study, we will analyse the assumed generators of income in kind by the use of the habitual residence and will observe whether such use could be considered in-kind remuneration.

In order to establish the bases, and finally be able to focus on the main subject of this study, we will examine the principles of its valuation, the individualization of the income and the income to accounts.

Lastly, this study offers a section in which all the conclusions will be presented.

# ÍNDICE

<b>1. Marco teórico conceptual.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1.Estructura del impuesto.....</b>	<b>6</b>
<b>2. Los rendimientos del trabajo personal en el IRPF.....</b>	<b>8</b>
<b>3. Las retribuciones en especie del trabajo personal.....</b>	<b>10</b>
<b>4. Análisis del supuesto generador de la renta en especie por     utilización de la vivienda habitual.....</b>	<b>12</b>
<b>5. Individualización de la renta.....</b>	<b>14</b>
<b>6. Valoración de la renta.....</b>	<b>16</b>
<b>6.1.Principio de igualdad en las reglas de valoración.....</b>	<b>19</b>
<b>7. Ingresos a cuenta.....</b>	<b>20</b>
<b>7.1.Valor de la retribución en especie.....</b>	<b>22</b>
<b>7.2.Porcentaje de la retribución aplicable.....</b>	<b>23</b>
<b>7.3.Obligaciones formales.....</b>	<b>24</b>
<b>8. Conclusiones.....</b>	<b>28</b>
<b>9. Bibliografía.....</b>	<b>31</b>

# 1 Marco teórico conceptual

Este apartado contiene una breve aproximación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante: IRPF), para señalar sus elementos esenciales con la finalidad de enmarcar en su regulación las rentas del trabajo en especie, con atención particular a las consistentes en la cesión al trabajador del derecho al uso de una vivienda habitual.

El IRPF es un impuesto esencial en el Sistema Tributario Español tanto por el número de contribuyentes (más de 18 millones de contribuyentes al año) como porque dota de progresividad al propio sistema tributario, ya que, como recae sobre la renta de las personas físicas, es el que traslada el carácter progresivo a la totalidad del sistema.

El IRPF tal cual está hoy estructurado fue introducido en nuestro sistema por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre y, actualmente, su normativa queda constituida por 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, así como por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 436/2007, de 30 de marzo; ambas normas han tenido sucesivas modificaciones, de entre las que destacamos las efectuadas, respectivamente, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y por el Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre.

El Preámbulo de la Ley 35/2006, define al IRPF como: *“el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución Española, que exige la contribución de todos <<... al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>. La idea de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general, personal y progresivo, se introdujo en España con la reforma tributaria de 1978, si bien ha conocido diferentes modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva”*. El artículo 1 de esta Ley determina su naturaleza indicando que *“el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de*

*igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*; a su vez, el artículo 2 de la Ley determina el objeto del impuesto detallando qué es la renta del contribuyente, *“entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*.

Las características que integran al IRPF son:

- Es un tributo directo: grava una manifestación directa de capacidad económica, la renta. Se aplica directamente sobre la capacidad económica del contribuyente y, además, es un impuesto que el legislador no prevé la repercusión del impuesto.
- Es un tributo personal: el objeto sobre el que recae solo puede ser entendido si lo relacionamos con una persona, pues grava la renta de una persona física residente en España.
- Es un tributo periódico: su hecho imponible se realiza a lo largo de un periodo impositivo, que es el lapso o intervalo temporal en el que se tributa.
- Es un tributo progresivo: la renta queda sujeta a una tarifa de carácter progresivo, es decir, si la base imponible aumenta, también lo hace su tipo de gravamen.
- Es un tributo subjetivo: la renta que se grava es conforme a la situación personal y familiar de cada persona física.

Según el profesor Falcón y Tella (2016): *“el IRPF grava el saldo neto de los rendimientos, ganancias y pérdidas obtenidos durante un año natural por una persona física. En este tributo, existe un período impositivo y a él se atiende para determinar los elementos de cuantificación, en especial la base imponible”*<sup>1</sup>.

El IRPF es un impuesto parcialmente cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, pues el 50% de la recaudación corresponde a las Comunidades Autónomas conforme la residencia en las mismas de los contribuyentes y, al mismo tiempo, el Estado ha delegado en las Comunidades Autónomas ciertas competencias normativas en lo que es denominado el tramo o gravamen autonómico. En concreto, las Comunidades

---

<sup>1</sup> Falcón y Tella, R., *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense de Madrid, 2016, P. 64

pueden regular las tarifas del impuesto y pueden crear deducciones en lo que es su tramo autonómico, así como ciertas cuestiones respecto del Mínimo personal y familiar.

A la vista de esas competencias normativas de las Comunidades Autónomas, sobre el IRPF confluyen la citada Ley estatal 35/2006 así como la normativa que sobre el mismo haya aprobada la respectiva Comunidad Autónoma, la cual es de aplicación limitada a lo que denominamos gravamen autonómico y sólo respecto de los hechos imposables realizados por los contribuyentes residentes en esa Comunidad Autónoma. En el caso de la Comunidad Autónoma de Canarias, la normativa autonómica queda recogida en el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de Tributos cedidos.

La gestión del Impuesto corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### **1.1. Estructura del impuesto**

La estructura fundamental del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determina el hecho imponible, que está constituido por la obtención de la renta por el contribuyente durante el período impositivo.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, considera que la base imponible puede ser una magnitud resultado de medir o resultado de valorar el elemento material del Hecho Imponible. Es un concepto elaborado por el legislador, es renta lo que es legislador define como tal, y conforme a esa definición, la renta queda integrada por:

- Los rendimientos de los factores de producción: Son las utilidades que recibe el contribuyente como consecuencia de los factores de la producción, por la prestación de un trabajo o servicio en régimen de ajenidad, por la explotación de su capital o por la ordenación por cuenta propia de los factores de producción. Son los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario y del capital inmobiliario, de las actividades económicas y de las actividades profesionales.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales: Son las diferencias de valor en el patrimonio

del contribuyente puestas de manifiesto con ocasión de una modificación en la composición de su patrimonio.

- Imputaciones de renta que realiza la Ley: La imputación de un rendimiento por la titularidad de un bien inmueble, en ocasiones le imputa al contribuyente una renta.

La renta está compuesta por estos tres elementos anteriormente descritos. Además, se puede definir a la renta como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que afluye al patrimonio del contribuyente determinando un incremento del patrimonio preexistente o permitiéndole al contribuyente demandar bienes y servicios del mercado sin reducción del patrimonio preexistente. Por eso, la renta no se identifica con el dinero, renta es cualquier bien o derecho con contenido económico que afluye al patrimonio del sujeto.

En el artículo 6.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece la composición de la renta:

- a) Los rendimientos del trabajo
- b) Los rendimientos del capital
- c) Los rendimientos de las actividades económicas
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley



## **2. Los Rendimientos del Trabajo Personal en el IRPF**

Los rendimientos del trabajo personal se encuentran definidos en el artículo 17.1 de la Ley 35/2006. En él, se puede observar que los rendimientos del trabajo personal son un concepto más amplio que el del salario, ya que las retribuciones realizadas a los trabajadores con carácter extrasalarial también tienen cabida en este concepto. Conforme señala dicho artículo, los rendimientos del trabajo personal son *“contraprestaciones, utilidades que cualquiera que sea su denominación y su naturaleza, dineraria o en especie, que deriven directa e indirectamente del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*.

Se establece en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, los rendimientos íntegros de actividades económicas, determinando que son *“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”*. Es decir, no son rentas del trabajo. El contribuyente generador de la renta presta sus servicios en el régimen de dependencia, por cuenta ajena (estatutaria o laboral).

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre considera como rendimientos típicos del trabajo a los sueldos y salarios; las prestaciones por desempleo (en su modo contributivo, ya que es el vínculo con el desarrollo de una actividad laboral previa); las remuneraciones en concepto gastos de representación (deriva de una relación laboral); dietas y asignaciones para gastos de viaje (excepto los gastos de locomoción y los de manutención y estancia en establecimientos de hostelería); contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones; contribuciones empresariales a sistemas de previsión social del personal (plan de pensiones, seguro colectivo).

Junto a estos rendimientos típicos del trabajo se encuentran los rendimientos atípicos del trabajo. Son una serie de utilidades que son rendimientos del trabajo porque el artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, les atribuye ese carácter, ya que esas

utilidades las recibe la persona física. El legislador califica como rendimientos del trabajo a todas las prestaciones del Sistema Público de Previsión Social; contraprestaciones percibidas por ejercicio de cargo de representación política (cantidades recibidas por el ejercicio de un cargo de representación política); rendimientos derivados de impartir cursos, seminarios o conferencias, así como los derivados de la elaboración de obras artísticas, científicas o literarias; retribuciones de los Administradores y los miembros del Consejo de Administración; pensiones compensatorias percibidas del cónyuge y anualidades por alimentos; percepciones derivadas de partes de fundador; becas en general; retribuciones por la colaboración en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro; retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial; aportaciones recibidas en el patrimonio protegido de personas discapacitadas.

Cuando el legislador define los rendimientos del trabajo personal determina qué constituye un rendimiento del trabajo personal las contraprestaciones del propio trabajo y nos dice cualquiera que sea su naturaleza, dineraria o en especie. Por tanto, las retribuciones en especie son rendimientos del trabajo personal.

### 3. Las retribuciones en especie del trabajo personal

El origen de las retribuciones en especie del trabajo personal se remonta al Siglo XIX con el “Truck System”, sistema de trueques. *“Cuando el maquinismo en desarrollo exigió una nueva localización de los centros de trabajo, acercándolos a las fuentes de energía primaria. Este hecho provocó un relativo aislamiento de dichos centros, un alejamiento de los núcleos de población que obligó al patrono a crear los indispensables almacenes propios de víveres para atender al consumo de sus trabajadores. En estas circunstancias y dado las circunstancias de la época imponían al trabajador la necesidad de invertir la casi totalidad de sus jornadas en los víveres que le proporcionaba dicho almacén empresarial”*.<sup>2</sup>

Las retribuciones en especie, según nos señala el Derecho del Trabajo, en el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores *“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 computables como de trabajo. En ningún caso [...], el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador, ni dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional”*. Con esta medida se establecen unos límites para el empresario y unas garantías para el trabajador, ya que el pago en salario en especie no podrá suponer la totalidad del pago del salario.

Las características de las retribuciones en especie son<sup>3</sup>:

- Entrega de bienes, derechos o servicios
- Por precio gratuito o inferior al del mercado
- Para fines particulares

---

<sup>2</sup> SÁNCHEZ, R., (2009) Origen histórico – jurídico del aguinaldo: del strenna romano al salario en especie. Universidad de Burgos. 715-730.

Recuperado de <https://dialnet-unirioja-es.accedys2.btk.ull.es/servlet/articulo?codigo=3041014>

<sup>3</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) Memento Práctico IRPF 2007. Madrid: Ediciones Francis y Taylor, S.A. P. 229

- Como resultado del trabajo o de la relación laboral o estatutaria

Es decir, la retribución del salario en especie resulta como consecuencia de la ejecución del trabajo por cuenta ajena y se ha de expresar en un bien distinto al monetario. Otra de las características que debe cumplir la renta del trabajo para que el legislador la pueda considerar como renta en especie, es que tiene que haber un provecho o rentabilidad individual del trabajador y su familia, el cual le provoca un menor gasto y un mayor ingreso.

Por tanto, están sometidos a tributación, según determina el legislador conforme a la normativa establecida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, aquella percepción obtenida por el trabajador, ya sea en dinero o en especie y que provenga indirectamente del trabajo realizado por cuenta ajena.

El tratamiento fiscal de las retribuciones en especie del trabajo personal se encuentra establecido en el artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en el que se señala que *“son retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”*.

#### **4. Análisis del supuesto generador de la renta en especie por utilización de la vivienda habitual**

*“En aquellos <finos particulares> radica la línea divisoria entre lo que es y no retribución del trabajo. Cuando esos bienes o servicios se utilicen con la exclusiva finalidad de atender necesidades de la empresa en la que presta sus servicios, no estaremos en presencia de una retribución en especie, sino del empleo de un elemento afecto a la correspondiente actividad en beneficio de la misma”<sup>4</sup>.*

De todas esas posibles retribuciones en especie, en este trabajo nos vamos a referir a una en concreto, el derecho a disfrutar de una vivienda habitual.

Para poder señalar que la utilización de la vivienda se considere retribución en especie del trabajo dependiente deben darse las circunstancias siguientes<sup>5</sup>:

- Que la retribución no tenga naturaleza dineraria.
- Que la cesión de la vivienda sea consecuencia directa o indirecta o de la relación laboral o estatutaria.
- Que la vivienda se utilice para <finos particulares> del trabajador o empleado.

Ese derecho de disfrutar de una vivienda habitual puede formar parte de la retribución del trabajo, pero existen unos casos en los que la utilización de la vivienda es indisponible por parte del sujeto. Podríamos decir que el cargo lleva aparejado no el derecho a usar una vivienda, sino la obligación a usarla.

*“Un aspecto interesante es la valoración de la existencia o no de uso para fines particulares del bien o derecho en cuestión en muchos casos en los que ese posible uso se produce al mismo tiempo y se confunde con las necesidades de seguridad personal de sus ocupantes”<sup>6</sup>.* Existen varios ejemplos en el que la Administración considera que no existe retribución en el uso de algunos bienes en concreto: Uso de las viviendas –

---

<sup>4</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) Memento Práctico IRPF 2007. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. P. 229

<sup>5</sup> GARCÍA-ARANDA, E., (2002) *Las Retribuciones en especie del Trabajo Personal en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*. Navarra: Aranzadi. P. 184

<sup>6</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) Memento Práctico IRPF 2007. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. P. 230

pabellones por la Guardia Civil (DGT 17-01-01 y 24-2-00) y por los delegados del Gobierno (DGT 20-11-00). Son supuestos en los que la utilización de la vivienda por parte del trabajador no se realiza para fines particulares, sino por obligación, es decir, por exigencias del trabajo que realiza. Puede ser por diversos motivos, como por seguridad, por el puesto que ocupa o sea un requisito del trabajo que realiza.

Sin embargo, algunos de los ejemplos que sí considera la Administración que existe retribución en especie es en el uso de la vivienda por los porteros de fincas (DGT 24-10-00), uso de viviendas por los jefes provinciales de tráfico (DGT 3-10-00), uso de vivienda cercana a la mina por el médico (DGT 29-05-01).<sup>7</sup>

Es muy difícil determinar si la utilización de la vivienda es para fines particulares del trabajador o, en cambio, lo sea por obligación de la empresa. Nos encontramos con supuestos que, por el cargo que ocupa, por motivos de seguridad o por razones de representación, el sujeto tiene la obligación de ocupar la vivienda destinada a su cargo y en consecuencia, no se podría considerar como renta en especie. Algunos ejemplos de este tipo de cesión de vivienda son al Presidente del Gobierno, a los Delegados y Subdelegados del Gobierno, a los Directores Insulares, a algunos diplomáticos y miembros del Gobiernos, a los empleados públicos<sup>8</sup>.

Para poder fijar la tributación correspondiente en las rentas en especie se requiere el empleo de ciertas normas para expresarlos en unidades monetarias, a la vez que se incluyen con las rentas dinerarias. En este supuesto, el valor que debemos considerar es el del normal del mercado.

---

<sup>7</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) *Memento Práctico IRPF 2007*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. ver número 1733 P. 230

<sup>8</sup> Artículo 106.1 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social señala que “*Se autoriza al Gobierno para delimitar los supuestos en los cuales los empleados públicos pueden acceder al disfrute de una vivienda por razón del trabajo o cargo desempeñado. A los anteriores efectos, se atenderá a las necesidades del servicio, razones de seguridad, representatividad y al contenido del puesto de trabajo de que se trate.*”

## 5. Individualización de la renta

Como hemos visto anteriormente, en el artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, determina que el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo, es decir, que hay que vincularla a la persona que obtiene la renta, al sujeto pasivo.

Asimismo, el artículo 8 de la presente Ley establece los contribuyentes de este impuesto, determinando en su apartado primero “*Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español*”. La condición de residencia habitual viene dada cuando se permanece en territorio español durante más de 183 días al año<sup>9</sup>. Al efecto de computar esos 183 días, no se computan las ausencias ocasionales en aquellos sujetos que tengan la sede de la dirección, intereses o actividades económicas en nuestro territorio y también existe presunción de residencia cuando el cónyuge no separado legalmente e hijos menores sean residentes en España<sup>10</sup>.

Sin embargo, hay sujetos que no residiendo en territorio español son contribuyentes del IRPF, que conforme a los dos criterios anteriores no tienen su residencia habitual en territorio español (no residen en territorio español más de 183 días al año). Son los que se refieren el artículo 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, miembros de comisiones diplomáticas u oficinas consulares en el extranjero, personas que forman parte de delegaciones o de misiones ante Organismos Internacionales en representación del Estado Español y los funcionarios públicos españoles que residen en el extranjero por razón de su cargo.

---

<sup>9</sup> Artículo 9.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, “*Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé (...): Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia de éste durante 183 días en el año natural. (...) no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito con las Administraciones Públicas Españolas*”.

<sup>10</sup> Artículo 9.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, “*Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél*”.

Hay una excepción que se establece directamente por la Ley, en aquellos sujetos que han sido residentes en territorio español y han sido contribuyentes del IRPF, pero cambia su residencia habitual a un país o territorio considerado como paraíso fiscal. La Ley establece para este caso que esa persona seguirá siendo contribuyente del IRPF español el año del traslado de residencia y los cuatro períodos siguientes<sup>11</sup>.

La individualización de la renta la encontramos definida en el artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en su primer apartado establece que *“La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio”*. Lo que quiere decir es que se contempla la individualización de la renta a la titularidad de quién lo produce. Por tanto, su imputación se hace al margen del régimen económico del matrimonio.

En el segundo apartado del mismo artículo anteriormente mencionado, se señala que *“Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.”*. Se refiere a la persona física, al contribuyente.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto personal e individual, no un impuesto conjunto y según indica el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria<sup>12</sup>, no se puede imponer la legislación civil frente a la tributaria.

Por tanto, podemos concluir que cuando valoramos la renta en especie producida por el uso de la vivienda habitual, ésta se atribuirá al propio empleado y se incorporará en su declaración de la renta personal, pese a que por el uso de dicha vivienda cedida además se beneficie su familia.

---

<sup>11</sup> Artículo 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, *“No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”*

<sup>12</sup> Artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *“Fuentes del ordenamiento tributario: Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”*.



## 6. Valoración de la renta

Para evitar que las rentas en especie eludan el impuesto, el legislador ha dispuesto una serie de normas para la cuantificación de estas rentas en términos monetarios, para así poder calcular su valor económico. Al expresarse en unidades monetarias, es imprescindible que su incorporación en la base imponible sea de igual forma, es decir, se cuantifique dinerariamente.

Siguiendo con el esquema del párrafo anterior, el legislador detalla una serie de reglas de valoración de las rentas en especie por su valor normal en el mercado. Dicho valor lo encontramos en el artículo 40.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en el que indica que *“La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley<sup>13</sup> se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario”*.

El artículo 43 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece que *“en los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta”*.

Para estudiar la fiscalidad de la renta en especie por la utilización de la vivienda, el legislador, en el artículo 43.1.1º apartados a) y d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, decreta una serie de pautas concretas para la valoración de las rentas en especie.

Para poder determinar el importe de la retribución anual, debemos distinguir dos supuestos:

1. Que la vivienda sea propiedad del empleador.
2. Que la vivienda haya arrendada por el empleador para ponerla a disposición del trabajador.

---

<sup>13</sup> Artículo 6.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre: *“Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”*.

Si la vivienda es propiedad del empleador, estas retribuciones en especie, por la utilización de la vivienda, se cuantifican de la siguiente forma:

- Un 10% del valor catastral de la vivienda, en supuestos que la vivienda sea propiedad del pagador y se hayan revisado, modificado o determinado por normativa general catastral, entrando en vigor dentro del periodo impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el nuevo valor catastral.
- Un 5% del valor catastral de la vivienda, si el resultado de revisión, modificación o determinación, se establece dentro del mencionado plazo.
- Si a fecha del devengo del impuesto, la vivienda no tuviera valor catastral, o no se hubiese notificado al titular, se determina que el criterio de valoración a seguir es del 5% sobre el 50%, que la Administración hubiese comprobado a efectos de otros tributos o el precio.

La valoración resultante no podrá exceder del 10% de las restantes contraprestaciones de trabajo.<sup>14</sup>

Si en el caso que el disfrute de la vivienda fuese sólo por un período inferior al año, se realizaría la correspondiente reducción y computaría sólo por los días que hubiese durado la cesión de dicha vivienda.

Para valorar el rendimiento en especie, el cual ha soportado la empresa y que está regulado en el artículo 43.1.1º d), se hará por el coste que ha soportado ésta y cuando se trate de: *“La utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador”*.

Si la vivienda que se pretende utilizar no pertenece al pagador, su valoración no debe ser inferior a la que hubiese pertenecido si se hubiera atribuido lo que determina el artículo 43.1.1º a) de la Ley 35/2006, del 28 de noviembre.

Debemos añadir que, el empresario puede llegar a un acuerdo previo con la Administración Tributaria de valoración de los rendimientos de trabajo en especie, para especificar el ingreso a cuenta. Se encuentra regulado en el artículo 91 de la Ley

---

<sup>14</sup> Artículo 43.1.1 a) 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.

General Tributaria, en donde indica que “*Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios 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*”. En este mismo artículo el legislador establece algunos requisitos que el empleador deberá realizar. Algunos de esos requisitos son<sup>15</sup>:

- La solicitud incluye una propuesta de valoración de los bienes o servicios. El empleador deberá mostrarlos previamente a la entrega de los mismos.
- Si la propuesta de valoración es considerada, será de obligado cumplimiento tanto para la Administración como para el empresario

Al no poder participar o mediar en dicho trámite, iniciado por el empresario, el trabajador que recibe la retribución en especie debe de aceptarla. Lo único que puede hacer es recurrir la liquidación realizada por la Administración, tras haber realizado una declaración distinta.

Veamos un ejemplo:

La Señora Requejo ha recibido de su empresa un rendimiento bruto dinerario de 35.000€, así como una retribución en especie consistente en el uso gratuito durante todo un año de una vivienda propiedad de la empresa, cuyo valor catastral no revisado asciende a 25.000€. El porcentaje aplicable a la señora Requejo, a efectos de retenciones e ingresos a cuenta es del 15%.

Teniendo en cuenta estos datos, la retribución en especie habría de valorarse en 2.500€ (10% del valor catastral). El importe del ingreso a cuenta en metálico que habría de realizar la empresa en la Hacienda Pública como consecuencia de la retribución sería el siguiente:

$$2.500 \times 0,15 = 375\text{€}$$

Por tanto, si la empresa no efectúa su repercusión a la perceptora, el valor de la retribución en especie para ésta será:

---

<sup>15</sup> Artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre: Acuerdos sobre valoración

$$2.500 + 375 = 2.875\text{€}$$

Puede suceder sin embargo, que se detrajese a la Señora Requejo el importe del ingreso a cuenta de sus retribuciones dinerarias. En tal caso, la retribución en especie se limitaría a 2.500€. <sup>16</sup>

### **6.1. Principio de Igualdad tributaria en las reglas de valoración**

Los derechos económicos y sociales, son concebidos como “*la parte económica y social de la Constitución, se refieren a la participación de los ciudadanos en el proceso económico de la nación y a la satisfacción de las necesidades de la sociedad. Entre otros: vivienda, trabajo, salud, educación, sindicación, cultura. La mayor parte de aquéllos integran y se desarrollan bajo los principios rectores de la política social y económica*”<sup>17</sup>.

Si nos fundamentamos en los principios rectores de la política social y económica, que se describen en el artículo 31.1 de la Constitución Española<sup>18</sup> y que sustenta el sistema tributario, procura que todos los contribuyentes sean gravados con la misma magnitud, aunque esto no ocurre así, ya que los contribuyentes no son tratados por igual.

El deber de colaborar en el sostenimiento de los gastos públicos no es un deber privativo, es un deber general que corresponde a todos los contribuyentes, de acuerdo con su capacidad económica. Todos los contribuyentes que tienen capacidad económica tienen un deber constitucional de participar en la financiación del gasto público mediante un sistema tributario, el cual ha de ser justo, progresivo y sin alcance confiscatorio.

---

<sup>16</sup> PÉREZ, F., CARRASCO, F., CUBERO, A., ESCRIBANO, F., GARCÍA, F., e PÉREZ, I. (2016). *Curso de Derecho Tributario (Parte Especial)*. (10ª ed.). Madrid: Tecnos. Ejemplo 5. P. 148

<sup>17</sup><http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derechos-econ%C3%B3micos-y-sociales/derechos-econ%C3%B3micos-y-sociales.htm>

<sup>18</sup> Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

## 7. Ingreso a cuenta

El Ordenamiento Tributario establece una forma fiscal de pagos anticipados de los tributos denominados los pagos a cuenta del impuesto. Dichos pagos a cuenta están compuestos de las retenciones, los pagos fraccionados y los ingresos a cuenta.

La figura del ingreso a cuenta surge en las retribuciones en especie por la imposibilidad de retener por parte de la Hacienda Pública dicha retribución. Por tanto, podemos definirla como la manifestación del pago anticipado del IRPF pero respecto a las retribuciones en especie.

Esta obligación de realizar ingresos pretende cumplir tres funciones esencialmente<sup>19</sup>:

1. Facilitar el pago del impuesto, es decir, que se realice el pago conforme se obtiene la renta. Con los impuestos periódicos, el hecho imponible se va realizando a lo largo del tiempo. El legislador compartimenta en periodos temporales que se va realizando y establece el periodo impositivo.
2. La obtención de la renta es un proceso que se prolonga continuado en el tiempo. Lo que se hace es anticipar el pago de ese impuesto y que el ciudadano pague parcialmente a cuenta de esa obligación tributaria. Así, el Tesoro Público también va obteniendo ingresos y liquidez.
3. El obligado tributario tiene la obligación de informar a la Administración Pública los pagos que ha realizado quiénes han percibido rentas y por qué cuantía.

En el artículo 99.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se establece la naturaleza de estos pagos además de tres tipos de pagos a cuenta: la retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado.

Sobre la naturaleza de los pagos a cuenta, destaca el artículo anteriormente mencionado, que tiene la condición de deuda tributaria y este concepto lo regula el artículo 58.1 de la Ley General Tributaria, que señala que *“La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”*

---

<sup>19</sup> Artículo 108 RIRPF: Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.

La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal, se encuentra regulado en el artículo 23 de la Ley General Tributaria. En el primer apartado de este artículo determina que *“La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en 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.*

*Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal”.*

Con este procedimiento, los contribuyentes pueden efectuar el ingreso del impuesto al mismo tiempo que se efectuó el abono de la renta. De esta manera, el pago se realiza de una manera más adecuada, por anticipado y gradual.

En el segundo apartado del artículo 23 de la Ley General del Impuesto, se establece la autonomía de la obligación del retenedor, respecto a la obligación tributaria principal. Dicho artículo establece que: *“El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe”.*

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en su artículo 99.4, determina que *“los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta”.* Presumiendo que dicho ingreso ya se haya realizado (artículo 99.6 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, *“Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley, y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido”*).

Cuando la renta del trabajo se obtiene en especie, quien debe realizar un ingreso a cuenta y por tanto se convierte en el sujeto obligado es el pagador. Deberá de realizarlo calculando el porcentaje adecuado o pertinente a cada retención.

*“El perceptor de la retribución en especie debe incluirla en su declaración de IRPF*

*como rendimiento íntegro del trabajo personal, sumando dos partidas:*

- *El valor que resulte de aplicar las reglas pertinentes*
- *La cuantía del propio ingreso a cuenta realizado por quien satisfaga la retribución.*

*No obstante, cuando el importe del ingreso a cuenta hubiera sido repercutido al perceptor, no procederá adicionar dicho ingreso a cuenta. En caso contrario se produciría un exceso de gravamen, al haber soportado el perceptor el importe del ingreso a cuenta por medio del correspondiente descuento en los importes percibidos en metálico.*

*El importe del ingreso a cuenta constituye un crédito de impuesto deducible para el trabajador: se deduce de la cuota líquida, junto a las restantes retenciones soportadas y pagos a cuenta, para la obtención de la cuota diferencial”.<sup>20</sup>*

Para realizar el cálculo del ingreso a cuenta tenemos que tener en cuenta el valor de la retribución en especie y el porcentaje de la retención aplicable.

### **7.1. Valor de la retribución en especie**

El cálculo del valor de la retribución en especie puede ser:

- Objetiva: Para el cálculo del valor de las retribuciones en especie más comunes, es la Ley del IRPF quien se encarga de fijarlo en cada caso.
- Por el precio ofertado al público: La actividad habitual de la empresa es la realización del bien o servicio que se entrega al trabajador con el propio descuento realizado. *“Se considera precio ofertado al público (...) deduciendo los descuentos ordinarios o comunes, considerando como tales aquellos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o*

---

<sup>20</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) *Memento Práctico IRPF 2007*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. ver número 1733 P. 1079-1080

*que, en otro caso, no excedan del 20%”<sup>21</sup>*

- Valor del mercado: Se aplica de modo residual
- Pactar previamente con la Administración algún acuerdo para fijar la retribución en especie: Sólo vincula a la empresa y la Administración.

Para poder definir el rendimiento de trabajo, hay que sumar dos variables:

$\text{Rendimiento íntegro de trabajo} = \text{Valor de la retribución en especie} + \text{Ingreso a cuenta}$
---

Si el ingreso a cuenta se realiza por cuantía inferior a lo establecido en la Ley o no se realiza, en la declaración de la renta del contribuyente se estipulará el importe íntegro, como si se hubiese elaborado el ingreso a cuenta.

## **7.2. Porcentaje de retención aplicable**

Se distinguen dos supuestos:

- Rendimientos del trabajo sujetos a tipos fijos de retención: Será el producto de aplicar al valor de la retribución en especie el porcentaje de retención. Algunos ejemplos son los administradores, cursos y derechos de autor y atrasos
- Rendimientos del trabajo sujetos al procedimiento general de retención: Se debe tomar como base las retribuciones en especie por su valor (legal o de mercado) o el acuerdo de valoración previo entre el empresario y la Administración (sin incluir el ingreso a cuenta). Con esta base se podrá calcular a principio de año o al comienzo de una relación laboral, el porcentaje de retención que después se aplica al valor de la retribución en especie. Así se obtendrá el ingreso a cuenta.

*“Cuando la empresa satisface la retribución en especie en un ejercicio distinto, podrá existir el atraso si se trata de una operación de tracto único, (...), por el contrario, en el caso de operaciones de tracto sucesivo, es más difícil hablar de atrasos: por ejemplo en el caso de la puesta a disposición de una vivienda durante varios años, si se retrasa la*

---

<sup>21</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) *Memento Práctico IRPF 2007*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. ver número 1823 P. 240



*entrega entendemos que no habría atraso.*

*Además, puede ocurrir que el atraso transforme la renta en especie en retribución dineraria, como es el supuesto de una renta en especie no satisfecha en su momento y que con posterioridad es compensada económicamente por el pagador, en cuyo caso transformaría la renta en especie en dineraria".*<sup>22</sup>

### **7.3. Obligaciones formales**

Existe una serie de obligaciones formales que, tanto el empresario como el trabajador están obligados a realizarlas:

- El empresario deberá presentar los siguientes modelos ante la Administración Tributaria:
  1. **MODELO 111:** Retención e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta. Están obligados a presentar el modelo 111 todas las personas y entidades obligadas a retener o ingresar a cuenta conforme a lo establecido en el artículo 74 del Reglamento del Impuesto que satisfagan o abonen rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o a ingreso a cuenta.<sup>23</sup>
  2. **MODELO 190:** Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de rentas. En el modelo 190 deberán incluirse las percepciones satisfechas por la persona o entidad declarante correspondientes a los rendimientos del trabajo, incluidas las dietas por desplazamiento y gastos de viaje exceptuados de gravamen. Por excepción, no se incluirán en el modelo 190 los rendimientos del trabajo en especie respecto de los cuales no exista obligación de efectuar ingresos a cuenta conforme a lo previsto en el artículo

---

<sup>22</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) *Memento Práctico IRPF 2007*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. ver número 8581 Precisiones 1) P. 1080

<sup>23</sup> Instrucciones Modelo 111. [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)

102.2 del Reglamento del Impuesto (contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del perceptor), sin perjuicio de la obligación de declarar los datos relativos a dichos conceptos en el modelo 345.<sup>24</sup>

3. CERTIFICADO DE RETENCIONES: Es el empresario el encargado de entregar a los trabajadores este certificado de retenciones en el que deberá de constar las retribuciones pagadas en el año anterior y los ingresos a cuenta realizados como consecuencia de dicha retención.

El trabajador tiene la obligación de declarar el valor de la retribución en especie del salario en especie que haya recibido, como rendimiento del trabajo. Si el ingreso a cuenta lo soporta económicamente el trabajador y repercutido por la empresa, el importe que se deberá de declarar será el valor de la retribución percibida en especie. Sin embargo, si el ingreso a cuenta es soportado económicamente por la empresa el importe que se deberá de declarar será el valor de la retribución percibida en especie más el importe del ingreso a cuenta.

Veamos dos ejemplos prácticos de retribución en especie de la utilización de una vivienda:

#### EJEMPLO PRÁCTICO I<sup>25</sup>

Un contribuyente que es administrador único de una sociedad, tiene establecido en los estatutos de la misma que su retribución consiste en la utilización de una vivienda propiedad de la entidad.

El valor catastral, revisado, de la vivienda es de 60.000€

---

<sup>24</sup> Instrucciones Modelo 190. [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)

<sup>25</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) *Memento Práctico IRPF 2007*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. ver número 8583 Ejemplo 1)

a) La entidad no repercute el ingreso a cuenta

Valor de la retribución en especie:

$$60.000 \times 5\% = 3.000\text{€}$$

(Cuando la única retribución consiste en la utilización de la vivienda no opera el límite del 10% de las restantes contraprestaciones).

Ingreso a cuenta:

$$3.000 \times 35\% = 1.050\text{€}.$$

Rendimiento del trabajo:

$$3.000 + 1.050 = 4.050\text{€}.$$

b) La entidad sí repercute el ingreso a cuenta

Valor de la retribución en especie:

$$60.000 \times 5\% = 3.000\text{€}$$

(Cuando la única retribución consiste en la utilización de la vivienda no opera el límite del 10% de las restantes contraprestaciones).

Ingreso a cuenta:

$$3.000 \times 35\% = 1.050\text{€}$$

Rendimiento del trabajo: 3.000€

## EJEMPLO PRÁCTICO II <sup>26</sup>

Un contribuyente tiene establecido en su contrato que la empresa pague el importe del alquiler de la vivienda habitual. Durante el año “n” el importe del alquiler fue de 30.000€, que fue satisfecho en su totalidad por el contribuyente. En el año “n” + 1, la empresa abona directamente el contrato de alquiler (37.440€), al mismo tiempo que reembolsa al contribuyente el importe del alquiler del año “n”. El tipo de retención aplicable en el año “n” era del 30%; en el año “n”+ 1 del 32%. El valor catastral de la casa es de 700.000€ (no revisado).

→ Año “n”+1:

Valor de la retribución en especie mensual:

$$700.000 \times 10\% = 70.000\text{€};$$

$$70.000/12 = 5.833,33\text{€}$$

Ingreso a cuenta mensual:

$$5.833,33 \times 32\% = 1.866,67\text{€}$$

Rendimiento del trabajo en especie mensual:

$$5.833,33 + 1.866,67 = 7.700\text{€}$$

Atrasos del año “n”:

Rendimientos dinerarios: 30.000€

Retención:

$$30.000 \times 15\% = 4.500\text{€}$$

---

<sup>26</sup> LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) *Memento Práctico IRPF 2007*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A. ver número 8583 Ejemplo 4)

## **8. Conclusiones**

Para finalizar con este estudio, en el presente apartado se procederá a recoger las principales conclusiones que se han extraído a lo largo de los diversos apartados del este trabajo:

**PRIMERA.-** En la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se ha inclinado por un tipo dual de tributación, que grava a tipos progresivos más elevados los rendimientos del trabajo, los de actividades económicas y los del capital inmobiliario, mientras que las restantes rentas del capital son gravadas a tipos proporcionales, en su mayor parte. Todo ello, en el marco de una subida generalizada de todos los tipos del impuesto.

**SEGUNDA.-** Según los principios de la Constitución, la renta gravada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el índice de riqueza que mejor fija la capacidad económica del contribuyente, conocida como su renta disponible o la que permite el exceso para atender las carencias básicas del contribuyente y las de los miembros de su unidad familiar que dependen, los cuales dependen del contribuyente. Por medio de este Impuesto se efectúa la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario, según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva fundamental.

**TERCERA.-** El texto del impuesto referente a la concepción de rentas del trabajo es más extenso que el de “salario”, que elude algunas interpretaciones restrictivas, incluyendo las dinerarias y aquellas que simbolizan una superioridad, beneficio o utilidad, es decir, las rentas en especie.

**CUARTA.-** Habitualmente, el trabajo ha sido el origen de la riqueza más gravada. No obstante, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas implanta un gravamen a la adquisición de todo tipo de rentas, son los rendimientos del trabajo los que muestran la mayor carga sobre el total de ingresos por el impuesto.

**QUINTA.-** Se ha estado usando el pago del salario en especie como forma de retribución del trabajo ejecutado. El Estatuto de los Trabajadores, concede las imprescindibles garantías a las rentas del trabajo y evita posibles abusos al restringir el salario en especie al 30 % de las percepciones salariales del trabajador.

**SEXTA.-** En la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha regulado las rentas en especie con carácter general, pero en muchos aspectos de su regulación está precisando su interés en las rentas que se reciben en el ámbito de una relación laboral, cuando los otros tipos de rendimientos, también se pueden recibir en especie.

**SÉPTIMA.-** En la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se hace referencia a la regla de cuantificación para la utilización de la vivienda, existiendo una falta de referencia a utilizar otros bienes inmuebles por parte del trabajador, que el empleador pudiera ceder, como un garaje, un local, un terreno, etc. Evidentemente, si tienen todas las características para ser rendimientos del trabajo en especie, tributarán como renta de trabajo en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**OCTAVA.-** Con el propósito de imponer a gravamen a las rentas en especie, se ha establecido que su cuantificación se realice en términos monetarios, con el objetivo de que el Impuesto establezca unas normas de valoración de las rentas en especie por su valor normal en el mercado (residual).

**NOVENA.-** Para decretar el rendimiento del trabajo de las rentas en especie, se agregará el ingreso a cuenta al valor de la retribución en especie. El sujeto legitimado para realizarlo es el empresario, que valorará las retribuciones en especie acorde con lo establecido en la Ley y la de efectuar el ingreso a cuenta. Se puede llegar a un acuerdo con la Administración Tributaria para fijar el ingreso a cuenta valorando los rendimientos del trabajo en especie.

**DÉCIMA.-** Lo que se quiere conseguir con estas normas de valoración es alcanzar la percepción de equidad del sistema tributario, obviando comparaciones entre los contribuyentes y el agravio que produce la apreciación de que las rentas han sido

sobrevaloradas. Sin embargo, las diferencias llevan a una infravaloración, que crean un detrimento de ingresos tributarios para la Hacienda Pública.

## Bibliografía

- Constitución Española, de 29 diciembre de 1978.
- FALCÓN, R. (2016) *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*. (5ª ed.). Madrid: Servicio de Publicaciones facultad derecho Universidad Complutense de Madrid.
- GARCÍA-ARANDA, E., (2002) *Las Retribuciones en especie del Trabajo Personal en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*. Navarra: Editorial Aranzadi.
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.
- 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
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- LÓPEZ, J., SEIJO, F., (2006) *Memento Práctico IRPF 2007*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A.
- PÉREZ, F., CARRASCO, F., CUBERO, A., ESCRIBANO, F., GARCÍA, F., e PÉREZ, I. (2016). *Curso de Derecho Tributario (Parte Especial)*. (10ª ed.). Madrid: Tecnos.
- SÁNCHEZ, R., (2009) Origen histórico – jurídico del aguinaldo: del stenna romano al salario en especie. Universidad de Burgos. 715-730. Recuperado de <https://dialnet-unirioja-es.accedys2.bbt.ull.es/servlet/articulo?codigo=3041014>
- Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero
- ROMERO, R., y ESPERANZA S. (2014) Los planes de retribución flexible. *Revista Proassa*, 28, 56-58.