



Grado en Derecho
Facultad de Derecho - Universidad de La Laguna
Curso 2017/2018
Convocatoria: JUNIO

LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL: RENTAS EN ESPECIE

Personal Income Tax: employment income in kind

Realizado por el alumno **D. Alejandro Sosa Rodríguez.**

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.

ABSTRACT

The most important income to people are consequence of job and, moreover, we think that this income has been paid in money. But some workers don not get their payment in money, they have an income in kind - for example, the use of dwelling-. However, in the IRPF law, remuneration in kind was not taxed encumbered until 1991, so there were economic benefits for the ones who got remuneration in kind.

Because the situation between two workrs was not equal, the IRPF law had to be changed. In 1991 the new regulation contained the legal foundations of the current remuneration in kind regulation. In detail, this law complete the chargeable event by specifying the elements that defined it. Secondly, the Spanish Personal Income Tax regulation introduce a new obligation: the payments on account. This is very important because it is an instrument to avoid circumvention of the tax.

On the other hand (o puedes poner Nevertheless), quantifying the import of income in kind is a logical problematic in this type of remunerations. This problematic favoured does not tax IRPF or people pay less income that they should tax. Therefore, this study about tax (or taxes) on labour income in kind will make possible to know the elements that configure the tax and the reasons of the regulation.

RESUMEN

Los ingresos derivados del trabajo han devenido como una de las principales fuentes de ingresos para las personas a través de la cual organizan su vida y satisfacen sus necesidades, recibiendo los trabajadores estos ingresos no solo en una cantidad de dinero sino también a través de la obtención de bienes, derechos o servicios, es decir, de rentas no dinerarias o en especie -imaginemos, por ejemplo, el uso de una vivienda o la entrega de un vehículo que usa en su vida privada-.

Debido a esta realidad la normativa del IRPF ha tenido que configurar un régimen jurídico específico para que estas rentas no dinerarias tributen en igual condición que las rentas recibidas en dinero, puesto que estas adquisiciones de bienes, derechos o servicios no fueron objeto de gravamen efectivo hasta finales del siglo XX, generándose una desigualdad entre trabajadores según el tipo de rentas que recibe.

De este modo, analizaremos el régimen jurídico de los rendimientos del trabajo personal obtenidos en especie, centrandó nuestra atención en los supuestos de hecho que dan lugar a este tipo de rentas -la configuración del hecho imponible-, en las reglas propias de valoración y en la obligación de realizar un ingreso a cuenta.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LA REGULACIÓN LEGAL	7
3. HECHO IMPONIBLE	10
3.1. Los rendimientos del trabajo personal	10
3.2 Rendimientos del trabajo personal retribuidos en especie	15
3.3 Supuestos de no sujeción	19
3.4. Exenciones	21
4. BASE IMPONIBLE	28
4.1. Reglas de valoración de la Base Imponible	29
4.1.1. Reglas especiales	30
4.1.2. Regla General	39
4.1.3. La adición del ingreso a cuenta	41
5. EL INGRESO A CUENTA	41
5.1. Delimitación de los pagos a cuenta en los rendimientos del trabajo personal	41
5.2 El ingreso a cuenta	43
6. CONCLUSIONES	47
7. BIBLIOGRAFÍA	49

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto de Sociedades, sobre Renta de no Residentes y de Patrimonio -en adelante: LIRPF- señala en su artículo 6 como hecho imponible del Impuesto la obtención de renta por el contribuyente. La exacta comprensión del hecho imponible de este impuesto exige analizar el concepto de renta, entendida, con el profesor Ferreiro, como el objeto del tributo o, más precisamente, la riqueza gravada; si bien, antes de analizar el concepto de renta debemos realizar algunas apreciaciones.

Partiendo de la consideración de que el Derecho Tributario constituye un sector jurídico diferenciado en nuestro ordenamiento jurídico que regula sus propias instituciones jurídicas¹, la Ley General Tributaria² establece que los conceptos y términos utilizados por las leyes tributarias deben ser interpretadas en el sentido que estas le otorguen.

Por tanto, las leyes tributarias, al definir términos o conceptos que las mismas utilizan, les están otorgando una significación jurídica con sustantividad propia diferenciada del sentido jurídico, técnico o usual que estos pudieran tener, pudiendo acudir a estos últimos únicamente cuando la ley tributaria nada establezca al respecto³.

Por lo que respecta al concepto fiscal de renta, hemos de señalar que la Reforma Fiscal iniciada en el año 1977, tomando como base el concepto de renta de base amplia elaborado por el Informe Carter, deja atrás el concepto de renta-producto mediante la creación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De esta manera, para este nuevo impuesto el carácter de renta lo tendría el conjunto de ingresos que constituyen riqueza nueva para un sujeto y que proviene de un tercero, independientemente de la duración y habilitación de su fuente⁴.

¹ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, pp. 36 y 37.

² Artículo 12.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, pp. 134 a 136. En aquellos casos en los que el término utilizado por la norma tributaria no sea definido por las normas de este ámbito, si el término tiene un significado jurídico habrá que concluir que, por virtud de la unidad del ordenamiento jurídico y del principio de seguridad jurídica, ha de optarse por tal significado; sin que ello impida que la interpretación de la norma en cuestión pueda concluir en que se descarte el sentido jurídico en favor de su sentido técnico o usual.

⁴ Génova Galván, A. (2015). La imposición sobre sucesiones en el sistema tributario canario. *Hacienda Canaria*, (43), p. 43 a 51 .

De acuerdo con el concepto de renta de base amplia, la LIRPF define la renta objeto de gravamen señalando los componentes que integran la misma; siendo estos los siguientes⁵:

- Rendimientos del trabajo personal
- Rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario
- Rendimiento de actividades económicas
- Ganancias y pérdidas patrimoniales
- Imputaciones de rentas establecidas por la ley.

Por tanto, el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vendría configurado por la obtención de alguno de estos componentes de la renta. Si bien, en lo que a nuestro análisis nos incumbe, nos centraremos específicamente en la obtención de rendimientos del trabajo personal.

El artículo 17 LIRPF, en su apartado primero, define los rendimientos del trabajo personal como todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, fijas o variables, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Además, y como consecuencia de la vis atractiva que la norma reguladora del Impuesto asigna a los rendimientos del trabajo, mencionado precepto, en su apartado segundo, establece una serie de prestaciones que, por mandato legal expreso, van a ser entendidas en todo caso como tales rendimientos.

Nuestro estudio se centra concretamente en el análisis de los rendimientos del trabajo personal recibidos en especie. Sin embargo, no nos debe llevar a confusión el análisis específico que realizaremos sobre los rendimientos en especie, y es que, lógicamente, no todo rendimiento que se reciba en especie va a ser considerado como rendimiento del trabajo personal, pues la percepción de un bien *in natura* por un contribuyente del IRPF se calificará atendiendo a su origen, calificándolo bien como rendimiento de trabajo, de capital, de actividades económicas o, incluso, como ganancia patrimonial⁶.

Para realizar el estudio de los rendimientos del trabajo personal percibidos en especie, en primer lugar haremos referencia a la regulación histórica de esta figura, con

⁵ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p.19

⁶ Rozas Valdés, J.A., *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, 1994, p. 24.

la finalidad de conocer el tratamiento jurídico que han tenido estos rendimientos en el ordenamiento jurídico-tributario, las consecuencias que han derivado de este y las necesidades que han dado lugar a su actual configuración.

En segundo término, abordaremos el análisis de la regulación de los rendimientos del trabajo en especie en el vigente IRPF, lo que haremos exponiendo por separado las cuestiones relativas al hecho imponible y las correspondientes a la cuantificación de la obligación tributaria principal. En cuanto al hecho imponible, abordaremos el análisis de los supuestos de no sujeción -que suponen la delimitación en negativo del hecho imponible- y de las exenciones, que -a pesar de producirse el hecho imponible- supone el no nacimiento de la obligación tributaria principal⁷. De esta manera conoceremos de forma clara e indubitada cuando se obtiene un rendimiento del trabajo personal en especie que genera la obligación tributaria principal.

Anticipamos que el grueso de la exposición se centrará en la cuantificación de la base imponible, concretamente la determinación de la misma y los criterios de valoración de los rendimientos obtenidos en especie, pues la dimensión cuantitativa adquiere una especial importancia en los rendimientos obtenidos en especie, por cuanto estos son no dinerarios y la obligación tributaria principal constituye una prestación pecuniaria, por lo que se hace necesaria su conversión⁸.

Por último, nos centraremos en el análisis de otras obligaciones tributarias vinculadas al abono de rentas del trabajo personal en especie y de las que son sujetos pasivos otros sujetos diferentes al contribuyente; nos referimos, concretamente, a la obligación de realizar ingresos a cuentas, así como la función de control que cumple esta obligación y otras de naturaleza formal⁹.

2. ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LA REGULACIÓN LEGAL

Corresponde, sin duda, al Informe Carter para la reforma del sistema fiscal de Canadá, la construcción mejor elaborada hasta aquel momento (1970) acerca de la conveniencia de que se regulara de forma exhaustiva el tratamiento tributario de los rendimientos del trabajo personal obtenidos en especie. Aludía para ello el Informe Carter a la importancia que tales rendimientos en especie iban representando en la

⁷ *Ibídem*

⁸ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, p. 203.

⁹ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, p. 62.

formación de las retribuciones salariales y, de modo particular, respecto de las de importe más elevado y poniendo de relieve como se conseguía eludir el pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas por las retribuciones en especie recibidas

10

La elusión del pago del impuesto a través de la obtención de renta en especie como contraprestación por el trabajo personal se producía debido a la escasa regulación que existía de los mismos. La regulación de este tipo de rendimientos estuvo tradicionalmente abandonada tanto por el legislativo como por la doctrina, y ello se observa a través de un breve análisis histórico de su regulación en el ordenamiento jurídico Español¹¹.

Si bien, existieron otras normas anteriores en las que se comenzó a gravar rendimientos del trabajo no dinerarios, el Real Decreto-Ley de 8 de mayo de 1928 fue la primera norma jurídica en nuestro ordenamiento jurídico que concibió las retribuciones explícitamente en especie como una manifestación de renta sujeta a gravamen¹². Esta norma, por un lado, utilizó las formulas "*utilidades*" y "*cualquiera que sea su denominación*", que se han mantenido por el legislador hasta la actual regulación¹³; y, por otro lado, sujetó a gravamen rendimientos del trabajo personal en especie como la casa habitación de los maestros o el gravamen a las rentas mixtas -recibidas en dinero y en especie-, que posteriormente quedarían exentas¹⁴.

Posteriormente, la Ley 41/1964, de 2 junio, de Reforma del Sistema Tributario, reguló el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que gravaba "*todos los emolumentos cualquiera que sea su denominación*", suponiendo esta fórmula la sujeción de las rentas en especie, tal y como pareció confirmar la Circular nº 15, de 5 de diciembre de 1964 que, realizando aclaraciones interpretativas de la Ley 41/1964, de 2 de junio, se refiere a la sujeción de los rendimientos en especie. De este modo, encontramos en estas normas, el origen del actual concepto de retribución en especie¹⁵.

¹⁰ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp.25 y 26.

¹¹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 27.

¹² Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 34 y 45.

¹³ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 46 y 47

¹⁴ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 51.

¹⁵ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 55 a 57.

Durante la transición, y como consecuencia de una importante reforma tributaria iniciada en 1977 con la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, se promulgó la ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el Reglamento que desarrollaba la misma. Esta regulación mantuvo la tendencia en cuanto a la regulación de los rendimientos en especie derivados del trabajo personal, sin construir una regulación minuciosa y completa de los mismos, plasmando una regulación con escasa incidencia práctica al no conformar sistemas de valoración o un sistema de ingresos a cuenta que permitieran el control por la Hacienda Pública de los rendimientos en especie¹⁶.

Por tanto, observamos como en nuestro ordenamiento jurídico, si bien se regulaban normativamente algunos rendimientos del trabajo personal en especie, esta regulación era insuficiente puesto que no culminaba con el gravamen efectivo de los mismos¹⁷.

Esta escasa y poco efectiva regulación suponía que cuando un trabajador recibía rentas en especie adquiriría una posición privilegiada a efectos del impuesto personal puesto que, si esta misma renta se le pagara en dinero, sí hubiera tributado de manera efectiva¹⁸, lo que se traduciría en una situación de discriminación entre dos trabajadores - uno que recibiera únicamente rentas dinerarias y otro que recibiera rentas dinerarias y en especie- por cuanto el primero tendría que soportar una mayor carga impositiva que el primero, aumentando, correlativamente, la capacidad económica del que recibiera rentas en especie¹⁹.

De este modo, se observa la necesidad de una regulación exquisita que diera solución a los problemas que se planteaban, acabando con los privilegios de aquellos trabajadores que recibían rentas en especie y no tributaban por los mismos.

La promulgación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas asienta, por primera vez, en nuestro ordenamiento jurídico, sobre bases jurídicas sólidas esta figura jurídico-tributaria²⁰. Y así, en la propia exposición de motivos, se señala que uno de los principales cometidos de la ley es "*la regulación de*

¹⁶ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 56 a 60.

¹⁷ Rozas Valdés, J.A., *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, 1994, pp. 27 y 28.

¹⁸ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 75.

¹⁹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 77

²⁰ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 61.

las retribuciones en especie, fórmula retributiva que está tomando un gran auge y que carecía de un marco normativo adecuado".

Esta Ley marcó un hito en el tratamiento tributario de las retribuciones especiales, debiendo destacarse en la misma los extremos siguientes:²¹

1. Por un lado, se incluyen los rendimientos en especie dentro de la definición de rendimiento de trabajo personal²² y, por otro, se contempla un concepto legal de retribuciones en especie en la propia ley.

2. La regulación en la Ley de normas de cuantificación específicas para determinados rendimientos en especie *-númerus apertus-* y de una norma general para el resto, de modo que en ningún caso quedasen los mismos sin cuantificar.

3. Por último cabe señalar una las aportaciones más importantes y de la que adolecían las regulaciones anteriores, como ya hemos comentado: la inclusión de la obligación de realizar un ingreso a cuenta. Esta obligación supone una mayor facilidad para el control de este tipo de rendimientos por la Hacienda Pública, dificultando, a su vez, la elusión del impuesto por los contribuyentes.

Una vez sentadas las bases de la regulación de los rendimientos del trabajo personal en especie en nuestro ordenamiento jurídico, las siguientes normativas han proseguido con la labor que emprendió el legislador en el año 1991. Será el resultado de este proceso normativo, que se proyecta en la ley 35/2006, de 28 de noviembre, el objeto de nuestro análisis.

3. HECHO IMPONIBLE

3.1. Los rendimientos del trabajo personal.

Como ya hemos avanzado, de los distintos componentes que integran el concepto de renta que sirve a modo de elemento material en el hecho imponible del IRPF, el objeto de nuestro estudio queda determinado por los rendimientos del trabajo personal en especie; sin embargo, la exacta comprensión de estos rendimientos exige el

²¹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 62 y 63.

²² Artículo 24.Dos Ley 18/1991, de 6 de junio: "*Las contraprestaciones o utilidades a que se refiere el apartado anterior comprenderán tanto las dinerarias como las obtenidas en especie, en cuanto retribuyan o se deriven del trabajo personal del sujeto pasivo o sean consecuencia de la relación laboral*".

análisis de los aspectos subjetivo, espacial y temporal que comprenden el hecho imponible del impuesto²³.

El art. 6.1 LIRPF establece como hecho imponible del Impuesto la "obtención de renta", estableciendo en su segundo apartado que uno de los componentes de la obtención de renta son los rendimientos del trabajo. De este modo, en primer lugar, debemos concretar qué se entiende por rendimientos del trabajo a efectos del IRPF, debiendo atenernos en este punto al art. 17.1 LIRPF, conforme al cual:

"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."

Es necesario analizar pormenorizadamente los elementos que conforman la definición de rendimiento del trabajo utilizada de por el legislador para comprender la misma, prestando especial atención, por constituir el objeto de nuestro estudio, a aquellos aspectos que pueden suponer una retribución en especie.

En primer lugar, la Ley considera rendimientos del trabajo todas las "*contraprestaciones o utilidades*", utilizando el legislador esta terminología legal con una significación propia y que conlleva unas consecuencias importantes, pues para entender la incorporación y significado de ambos términos, debemos hacer referencia a la regulación que se contenía en la Ley 44/1978, la cual señalaba que solo se consideraban rendimientos del trabajo aquellos que exclusivamente se derivaran del mismo. El término *exclusivamente* fue interpretado en sentido estricto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de junio de 1986²⁴, lo que supuso que no se sujetaran y gravaran los rendimientos que, aún siendo consecuencia exclusiva del trabajo, no derivaran del mismo²⁵.

Es por ello que el legislador, en el año 1991, considera necesario excluir el término *exclusivamente* de la definición legal, incorporando la distinción entre *contraprestaciones* y *utilidades*, con un claro y diferenciado significado tributario. Y esta actuación del legislador tuvo como finalidad clara someter a gravamen todos los rendimientos derivados de la relación laboral, obtenidos de manera directa e indirecta.

²³ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, pp. 156 a 160.

²⁴ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 134.

²⁵ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p.129.

Respecto del término *contraprestaciones*, concebimos la utilización del mismo en referencia a lo que el Derecho del Trabajo califica como salario²⁶. En este orden de cosas, el salario es la forma en que se materializa la obligación del empresario -y el correlativo derecho del trabajador- de retribuir el trabajo prestado por cuenta ajena²⁷. En cuanto a qué percepciones componen el salario el 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 -a partir de ahora, LET-, define el salario²⁸, establece su estructura y determina qué no son percepciones salariales (art. 26 LET)²⁹.

De este modo, se agrupan bajo el término *contraprestaciones* -a efectos de la LIRPF- todas aquellas percepciones recibidas por el trabajador que sean consecuencia de la obligación de retribuir el trabajo por cuenta ajena; quedando fuera del mismo aquellas cantidades que siendo percibidas como consecuencia de la relación de trabajo, no derivan de forma directa al no constituir un cumplimiento de la obligación del empresario.

Por su parte, el término *utilidades*, presente en nuestro ordenamiento desde principios del siglo XX³⁰, se concibe en la regulación actual como aquellos rendimientos derivados del trabajo personal que no son consecuencia directa de la relación laboral, sino indirecta. Estas utilidades pueden calificarse como liberalidades dispuestas por el empresario a favor del trabajador o como presupuestos legales incorporados de manera expresa³¹.

Concretamente, estas liberalidades dispuestas por el empresario al trabajador tienen que ser consecuencia del trabajo prestado; existiendo esta relación de causalidad entre la liberalidad y la relación laboral cuando el gasto para el empresario sea obligatorio, preciso o forzoso -tal y como recoge la Resolución del Tribunal Económico

²⁶ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, p. 136.

²⁷ Palomeque López, M. C. y Álvarez de la Rosa, M., *Derecho del Trabajo*, Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017, pp. 629 a 637.

²⁸ Artículo 26.1 LET "*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 periodos de descanso computables como de trabajo.*

En ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial a que se refiere el artículo 2, 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".

²⁹ Palomeque López, M. C. y Álvarez de la Rosa, M., *Derecho del Trabajo*, Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017, pp. 629 a 637.

³⁰ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, p. 139.

³¹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 140-141.

Administrativo Central de 20 de enero de 1988-³² y/o deducible en el Impuesto de Sociedades. Por tanto, las liberalidades de uso, tales como un regalo de cumpleaños a un trabajador no constituyen rendimientos del trabajo personal en especie³³.

Especial detenimiento merece el tratamiento fiscal de la entrega de cestas de navidad al trabajador, supuesto que no constituía rendimiento del trabajo en especie³⁴. Sin embargo, esta consideración jurídica ha cambiado en tanto que el artículo 15.e) LIS dispone que son gastos deducibles para el empresario las liberalidades que con arreglo a los usos y costumbres realicen a los trabajadores. Por tanto, siempre que las cestas de navidad formen parte de los usos y costumbres de la empresa con sus trabajadores se considerarán estas liberalidades no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades y Rendimiento del Trabajo Personal en el IRPF del trabajador³⁵.

Además, recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo -STS 313/2016, de 21 de abril- han considerado incluso que la entrega de estas cestas puede ser un derecho adquirido -condición más beneficiosa- para los trabajadores y no una mera liberalidad, por lo que se calificarían estos supuestos como una contraprestación y no como una liberalidad.

Observamos como la incorporación de esta nueva categoría conceptual -realizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio- se realizó con una finalidad clara: gravar efectivamente todos aquellos rendimientos obtenidos por un trabajador que trajeran causa de la relación laboral, acabando con la situación impositiva privilegiada de quienes obtenían rendimientos en especie³⁶.

De este modo, al utilizar el término utilidades y eliminar de la redacción el calificativo "exclusivamente" se produce una ampliación del hecho imponible, sujetando al Impuesto a todos aquellos beneficios que directa o indirectamente se puedan derivar de la relación laboral³⁷.

Por tanto, y siguiendo a MORENO FERNANDEZ, concebimos por contraprestaciones a "*las percepciones económicas, en dinero y en especie, que traigan*

³² Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, p. 235

³³ *Ibidem*.

³⁴ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, p. 234

³⁵ Resolución No Vinculante de Dirección General de Tributos, 0844-02 de 3 de junio de 2002.

³⁶ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 141.

³⁷ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, p.128

su causa en la prestación de servicios por cuenta ajena"³⁸ y por utilidades a "las percepciones económicas, en dinero o en especie que, o bien, no encuentran su origen o fundamento en el trabajo realizado, pero sí son consecuencia de la existencia de la relación laboral, o bien, adoptan la naturaleza de un rendimiento del trabajo porque el legislador tributario les ha atribuido expresamente este carácter"³⁹.

En segundo lugar establece la ley que, "cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie". Parece que la ley al utilizar la fórmula "cualquiera que sea su denominación o naturaleza" remarca lo ya establecido en los artículos 12 y 13 de la Ley General Tributaria, y que supone que mientras queden integradas en los conceptos de contraprestación o utilidad, quedarán sujetas a gravamen independientemente de la calificación que realicen los sujetos en sus relaciones jurídico privadas.

Un trabajador puede recibir ingresos que retribuyan su trabajo tanto en dinero como en contraprestaciones no dinerarias -en especie-⁴⁰, es por ello que la definición de los rendimientos del trabajo personal incorpora la obtención de renta tanto en dinero como en especie. Si bien nos remitiremos a ello con mayor profundidad en un epígrafe independiente, al ser este el objeto de este estudio.

En tercer lugar, y cerrando el párrafo, establece el artículo 17.1 LIRPF como requisito para calificar un rendimiento del trabajo personal "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".

Los rendimientos de actividades económicas son aquellos que bien proceden del trabajo personal o del capital, o de ambos conjuntamente, y que además suponen para el contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y factores humanos necesarios -o de alguno de estos-, para intervenir en el mercado mediante la producción y/o distribución de bienes y/o servicios⁴¹.

³⁸ *Ibíd.*

³⁹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 128.

⁴⁰ Por ejemplo, entre otras, el artículo 26.1 ET concibe que el salario -retribución- puede obtenerse por el trabajador tanto en dinero como en especie.

⁴¹ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 203.

Por tanto, el trabajo personal es el trabajo prestado de forma dependiente y por cuenta ajena, en tanto que se define por contraposición al trabajo empresarial o profesional⁴².

Por último tenemos que señalar que el precepto, tras definir qué se considera rendimiento del trabajo personal, va más allá, en un alarde de precisión y señala, en el propio apartado primero, que en este concepto se incluirán en particular, entre otros los sueldos y salarios, prestaciones por desempleo o las contribuciones o aportaciones a planes de previsión social. En su apartado segundo, el artículo 17 LIRPF señala que en todo caso, por decisión expresa del legislador, se incluyen como rendimientos del trabajo personal determinadas prestaciones -entre las que se incluyen supuestos de rentas en especie-.

3.2 Rendimientos del trabajo personal retribuidos en especie.

Una vez que hemos identificado qué son los rendimientos del trabajo, podemos plantearnos un análisis detallado de los mismos, centrándonos de modo específico en aquellos que son obtenidos en especie. Para ello debemos definir qué es la obtención de renta en especie, cuestión que realizaremos en referencia, principalmente, a los rendimientos del trabajo personal, por ser estos los rendimientos en especie más importantes en la regulación.

En el artículo 42.1 LIRPF encontramos la definición legal de rentas en especie, el cual establece lo siguiente:

"Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."

Tal y como advirtió MORENO FERANDEZ⁴³, esta definición conlleva una concepción maximalista o totalizadora de las rentas en especie, con las consecuencias

⁴² Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, p. 145

⁴³ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 163 a 242.

que ello supone. De este modo, se hace necesario el estudio fragmentando de esta definición legal, considerando de modo específico cada uno los elementos que configuran la misma⁴⁴.

En primer lugar debemos referirnos a la "*utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios*". Observamos como el legislador ha optado por plantear una definición minuciosa utilizando diferentes conceptos con una intención totalizadora de someter a tributación todo tipo de rentas obtenidas en especie, independientemente del título que legitime su obtención⁴⁵.

En cuanto a los concretos términos utilizados podemos definir al uso, en sentido jurídico, como "*el disfrute de una cosa no perecedera*", al consumo como "*el disfrute de una cosa perecedera*" y, por último, a la obtención como "*tener, conservar o mantener*"⁴⁶. Sin embargo señala respecto de estos términos MORENO FERNANDEZ⁴⁷ la poca precisión jurídica del legislador por cuanto estos mismos podrían haber sido referidos a través de conceptos jurídicos como disfrute y adquisición -en posesión y en propiedad-.

En cuanto al segundo inciso, la referencia a "*bienes, derechos o servicios*", conceptualmente no parece ofrecer mayor problemática por cuanto los mismos son evidentes y cumplen la función totalizadora que parece tener la definición⁴⁸.

En segundo lugar, debemos referirnos al "*disfrute para fines particulares*". Se señala como requisito esencial de la renta en especie que la misma se tiene que destinar al disfrute particular del contribuyente, es decir, en sentido negativo, que no sea necesario para el desarrollo de la actividad laboral. Por tanto, no son rentas en especie aquellas que sean necesarias para el cumplimiento de la actividad laboral, como por ejemplo, la entrega de uniformes⁴⁹.

⁴⁴ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p.165.

⁴⁵ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p.172 y 173.

⁴⁶ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 172 y 173.

⁴⁷ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 174.

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 254

Esta expresión cobra especial relevancia en cuanto a la calificación jurídico-tributaria de los rendimientos, pues supone, en primer lugar, que la renta en especie no puede ser consecuencia necesaria de la actividad laboral ni tener "*una finalidad meramente asistencial*", sino que la misma tiene que tener una finalidad de disfrute para el trabajador⁵⁰. Esta última afirmación nos supone nuevas problemáticas, puesto que cabe plantearnos si es únicamente el trabajador quien puede disfrutar la renta obtenida o si el disfrute debe serlo en exclusiva.

En relación con esta cuestión ya se advertía en 1992 por autores de reconocido prestigio la insatisfactoria regulación en este sentido por la LIRPF puesto que tal y como se plantea la definición, lógicamente, parece concluir que estas rentas no se pueden sujetar al IRPF⁵¹ cuando son recibidas por una persona distinta del trabajador⁵².

Por otra parte, también plantea problemática este tipo de rentas cuando las mismas se destinan tanto a fines particulares como a necesidades de la prestación del trabajo -fines mixtos-. En este sentido, la problemática no es tanto en relación con la calificación como renta en especie, que lo es en la parte que se destine a una finalidad particular, sino la determinación y valoración de la parte de la renta que es utilizada para una finalidad personal o privada del trabajador⁵³.

En tercer lugar las rentas en especie requieren que la utilización, consumo u obtención se realice *gratuitamente o por precio inferior al de mercado*. Esta nota esencial de las retribuciones en especie es, justamente, la que justifica que las mismas se consideren como tales y queden gravadas en el IRPF, puesto que el ahorro del que se beneficia un contribuyente al recibir una renta en especie -que la recibe a precio inferior o sin contraprestación- le supone un aumento de su capacidad económica, en tanto que si no la recibiera, disminuiría esta para conseguir el bien, derecho o servicio⁵⁴.

Pero la referencia a *precio inferior al de mercado* debe entenderse conforme a la sistemática de la propia ley, puesto que la misma establece una serie de reglas

⁵⁰ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p.175.

⁵¹ En este caso sí que sería subsumible en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁵² Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 185.

⁵³ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 185 a 188.

⁵⁴ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p.188.

especiales para determinados supuestos -utilización de viviendas o en préstamos con un interés inferior-, por lo que la regla enunciada en un principio debe entenderse en defecto de regla especial aplicable⁵⁵.

En cuarto lugar, *no es necesario que concurra un gasto en quien las proporciona*. Este elemento da coherencia a la configuración de las rentas en especie, puesto que si, como hemos dicho, en ocasiones puede existir un beneficio para el contribuyente por suponer la obtención de renta en especie un ahorro; paralelamente ocurrirá algo similar con el empresario; en efecto, en ocasiones, para el empresario no se produce un gasto efectivo, por cuanto la entrega de la renta en especie no le supone una disminución de su patrimonio, sin embargo, sí que existe un lucro cesante, pues al entregar el bien o servicio por un precio inferior o gratuitamente ese empresario está perdiendo el beneficio que habría obtenido en caso de haber realizado la entrega mediante precio en las condiciones normales del mercado.

Finalmente, la definición legal precisa que cuando lo que se perciba sea una cantidad de dinero, siempre se estará en presencia de una renta dineraria, aun en el caso de que esa cantidad de dinero se haya entregado para un fin concreto. De modo que para que una renta sea concebida como en especie, la remuneración en dinero debe hacerse directamente por la empresa a un tercero, sin que el trabajador intervenga⁵⁶.

Por tanto, partiendo de las características que señala ROZAS VALDES⁵⁷, los rendimientos del trabajo personal en especie constituyen una remuneración no dineraria, derivada de una relación laboral, individualizable y cuantificable para cada trabajador, que puede consistir en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, destinados a cubrir fines particulares; obteniéndose tales bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado y aunque no suponga un gasto real para el pagador.

⁵⁵ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 189 y 190.

⁵⁶ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 155.

⁵⁷ Rozas Valdés, J.A., *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, 1994, p. 35.

3.3 Supuestos de no sujeción.

Para concluir con el análisis del hecho imponible, debemos analizar los supuestos de no sujeción, puesto que, tal y como establece el artículo 20.2 LGT, la regulación de ese hecho puede ser completado con una definición en negativa o excluyente. De este modo, el apartado 2 del artículo 42 LIRPF establece dos supuestos de no sujeción respecto de las rentas en especie.

Esta calificación legal supone que cuando un hecho se integre dentro de alguno de estos dos supuestos, no se va a realizar el hecho imponible y, por tanto, no nace la obligación tributaria principal en tanto no concurren todos los requisitos necesarios para ello, por la sencilla razón de que no se ha realizado el hecho imponible, pues el hecho sucedido en la realidad fáctica no es típico por relación con la configuración legal⁵⁸.

Concretamente, establece el mencionado precepto que "*no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:*

a) 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.

b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador."

En primer lugar observamos como el legislador, en la regulación actual, resuelve los defectos de la normativa promulgada en año 1992, por cuanto señalaba FERNANDEZ MORENO que esta confundía los supuestos de no sujeción con los supuestos de exención, en tanto que concebía en la regulación de los primeros supuestos como "*las prestaciones a cantinas, comedores y economatos de empresa*" -que son supuestos de exención y no de no sujeción-⁵⁹.

Una vez realizada esta precisión vamos a centrarnos en el análisis de los dos supuestos de no sujeción, comenzando por el contemplado en la letra a) del segundo apartado del artículo 42 LIRPF.

⁵⁸ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 248.

⁵⁹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 244 a 246.

La no sujeción de las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del trabajador, cuando sean necesarias para el desarrollo de la actividad laboral o por las características del puesto de trabajo requiere, en primer lugar, que estos cursos estén dispuestos y financiados por la empresa, aunque no sea ella misma la que los imparta; y, en segundo lugar, que los mismos tengan relación con la actividad que desarrolla el trabajador en la empresa o con las características de su puesto de trabajo⁶⁰.

Conforme con ello, se declara no sujeta una renta que se otorga al trabajador con un fin claramente empresarial y no particular del empresario, por lo que no se trata de un beneficio particular. En relación con ello debemos tener en cuenta que en ocasiones esta formación es una exigencia, incluso legal⁶¹.

Sin bien, hay que advertir sobre la dificultad que supone la calificación de *necesarios* para la actividad laboral a esta formación, por cuanto, en ocasiones, lo que subyace es un beneficio particular⁶².

La razón de por qué el legislador ha incluido esta causa como supuesto de no sujeción de manera específica, no es otra que la evitar la elusión del impuesto mediante la oferta de cursos formativos que no sean necesarios para la actividad laboral⁶³. Por tanto, toda aquella formación que no sea necesaria para el desarrollo de la actividad laboral o por las circunstancias del puesto de trabajo, estará sujeta.

Además, la prestación de esta formación supone habitualmente que el trabajador tenga que desplazarse a otro territorio, lo que supone una problemática: ¿están sujetos los gastos de estancia o manutención? En estos casos, este tipo de gastos cuando estén asociados a procesos de formación, se regirán por lo previsto en los artículos 17.1 d) LIRPF y en el art. 9 RIRPF⁶⁴.

Por último debemos tener en cuenta la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos 2040-01 de 14 de noviembre de 2001 que señala que cuando el empresario entregue cantidades de dinero como compensación por un curso de formación que ha financiado el trabajador, quedará sujeta al tratarse de una percepción dineraria.

⁶⁰ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 87

⁶¹ El artículo 50.b) LET establece de forma imperativa que el empresario debe prestar la formación al trabajador necesaria cuando se haya producido modificaciones técnicas en el puesto de trabajo para poder llevar a cabo un despido fundando en la inadaptación del trabajador.

⁶² Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 252 y 253.

⁶³ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 255.

⁶⁴ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 87.

Respecto del segundo supuesto contenido en la norma, debemos señalar que para configurarse como supuesto de no sujeción, las primas satisfechas por la empresa deben serlo en exclusiva por contratos de seguro que cubran los riesgos por accidentes laborales o la responsabilidad civil del trabajador⁶⁵. En caso contrario, las primas satisfechas por estos motivos serán consideradas rentas en especie, las cuales quedarán sujetas.

La no sujeción de esta renta obtenida en especie obedece, por un lado, a que la misma no es individualizable -por cuanto habitualmente se contrata estos seguros de manera colectiva-; y, por otro, que la misma no conlleva un beneficio particular para el trabajador, sino para el empresario quién será responsable de los daños derivados de la actuación del trabajador, se haya contratado o no el seguro⁶⁶.

3.4. Exenciones

Previamente al estudio de las exenciones nos vemos obligados a llevar a cabo una breve explicación acerca de por qué se incluye el análisis de las exenciones dentro de este epígrafe.

Como sabemos, el hecho imponible es el presupuesto de hecho que sirve a la Ley para configurar cada tributo y cuya realización -en todas sus vertientes: subjetiva, material, temporal y espacial- va a suponer el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Por su parte, las exenciones vienen definidas por el artículo 22 LGT, el cual establece que "*son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal*".

De este modo, podemos afirmar que las exenciones no configuran el hecho imponible, no son un elemento integrante del mismo, por cuanto su efecto se produce una vez realizado el hecho imponible. En palabras del maestro SAINZ DE BUJANDA "*la exención no constituye, por tanto, como la sujeción, un mecanismo lógico para acotar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados*"⁶⁷.

Sin embargo, dada la sistematización y la lógica del impuesto, se hace necesario abordar su análisis en este momento puesto que, si bien no forma parte del hecho

⁶⁵ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 88.

⁶⁶ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 259.

⁶⁷ Citado por Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, p. 246.

imponible, el principal efecto de la exención supone el no nacimiento de la obligación tributaria principal.

Por tanto, una vez definido el hecho imponible, en su sentido positivo y negativo, podemos analizar las exenciones previstas por la normativa del IRPF para los rendimientos del trabajo en especie. El artículo 42.3 LIRPF establece la exención de los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

- a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social
- b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado
- c) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se determinados requisitos y límites.
- d) 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.
- e) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros
- f) 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

Este listado de exenciones previsto para los rendimientos del trabajo personal debe completarse con la exención prevista en la Disposición Adicional Segunda LIRPF que declara exentos los préstamos concertados con anterioridad al uno de enero de 1992.

a) Cantinas, comedores de empresa y economatos de carácter social

En primer lugar, nos referiremos a la exención de entrega de precios rebajados en cantinas, comedores de empresa y economatos de carácter social, la cual requiere que la prestación de servicio de comedor debe producirse en días hábiles para el trabajador y siempre que no devengue dietas por manutención que se exceptúen de gravamen de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 RIRPF.

Pero también se prevé la exención cuando la entrega de productos a precio rebajado se realice mediante fórmulas indirectas⁶⁸. De este modo cuando esta entrega se realice a través de vales-comida o cualquier otra fórmula asimilable, se establecen una serie de requisitos añadidos al ya mencionado, que también es exigible:

"1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:

a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.

c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.

*En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos."*⁶⁹

Debemos tener en cuenta que las ayudas dinerarias para alimentos que puedan pagarse por el empresario o empleador, no pueden asimilarse a un supuesto de comedor

⁶⁸ Artículo 43.3 a) LIRPF in fine.

⁶⁹ Artículo 45.2 Reglamento IRPF

de empresa puesto que se trata de una renta dineraria, tal y como señala la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 24 de junio de 1999⁷⁰.

La justificación de esta exención fue Señalada por el Informe de la Dirección General de Tributos, de 20 de mayo de 1992 y viene configurada por dos finalidades, por un lado, por la atención al carácter social de los supuestos que se consideran exentos y, por otro, para evitar la problemática del cálculo e individualización de la misma⁷¹.

b) Utilización de bienes destinados a servicios sociales y culturales del empleado

En segundo lugar, debemos detenernos en la utilización de bienes destinados a servicios sociales y culturales del personal empleado, contemplada en el apartado b) del artículo 42.3 LIRPF. En esta exención podemos calificar situaciones como la utilización de salas de lectura, los servicios médicos, las instalaciones deportivas de la empresa - pero no los pagos por el empresario de la cuota para acceder a un club deportivo (Consulta Vinculante DGT V-0799/15)- o los servicios de guardería, prestados por la propia empresa o con un tercero debidamente autorizado⁷² y la cual se puede realizar incluso mediante entrega de vales (Consulta Vinculante DGT 0737-04, de 24 de marzo de 2004).

Debemos analizar el supuesto referido al servicio social de transporte colectivo que puede encajar en el presupuesto de esta exención. De este modo, para que el transporte colectivo sea considerado como servicio social debe disponer la empresa este servicio a los empleados para los traslados entre el domicilio y el centro de trabajo, siempre y cuando el transporte se realice por vehículos dedicados al transporte colectivo de trabajadores -con al menos 9 plazas, contando la del conductor- y el mismo esté organizado en rutas o líneas con puntos de paradas preestablecidos⁷³.

c) Seguros de enfermedad

La exención prevista en la letra c) contenida en el artículo 42.3 LIRPF y 46 RIRPF supone el no nacimiento de la obligación tributaria principal en aquellos supuestos en que se satisfagan primas o cuotas a entidades aseguradoras para la

⁷⁰ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 87.

⁷¹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 260 y 261

⁷² Siendo este el único supuesto en el que se permite tal sustitución tal y como señala la Consulta Vinculante DGT V0799-15, de 13 de marzo de 2015

⁷³ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 88

cobertura de enfermedad, ya sea del trabajador, de su cónyuge -no siendo equiparable a la pareja de hecho⁷⁴- o descendientes; y siempre que las cuotas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad, considerándose que el exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Debemos tener en cuenta que cuando estas cantidades se satisfagan para cubrir la enfermedad de aquella persona que desempeñe el cargo de administrador o de un socio, estos no pueden considerarse como trabajadores, y, por lo tanto no quedará exento⁷⁵.

Además debemos tener en cuenta y tal y como ha señalado la DGT en diversas Consultas Vinculantes, que es requisito indispensable de esta exención que estas primas satisfechas por el empresario se paguen en virtud de un pacto con el trabajador mediante convenio colectivo o en el contrato de trabajo, puesto que en caso contrario se considera una simple mediación en el pago⁷⁶.

d) Servicios de enseñanza

Este supuesto -previsto en el artículo 43.3 LIRPF, letra d)- implica la exención de la prestación de los servicios de enseñanza preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional a los hijos de sus empleados siempre que se realicen por centros autorizados y con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

e) Pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros

En este caso, la exención se extiende a aquellas cantidades satisfechas directamente por el empresario o empleador a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para que sus trabajadores puedan desplazarse desde su residencia al centro de trabajo, en la cuantía que no sobrepase los 1.5000 euros por trabajador⁷⁷.

Pero además, también señala el artículo 43.3.e) LIRPF que van a tener la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio

⁷⁴ Consulta Vinculante DGT V2200-10 de 4 de octubre de 2010.

⁷⁵ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, pp. 88 y 89

⁷⁶ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 89

⁷⁷ Artículo 46.3.e) LIRPF.

-y, por tanto, exentas- las fórmulas indirectas de pago⁷⁸ siempre que, además del ya señalado, se cumplan con una serie de requisitos previstos en el artículo 46 bis RIRPF:

"1.º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

2.º La cantidad que se pueda abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.

3.º Deberán estar numeradas, expedidas de forma nominativa y en ellas deberá figurar la empresa emisora.

4.º Serán intransmisibles.

5.º No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

6.º La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago deberá llevar y conservar relación de las entregados a cada uno de sus trabajadores, con expresión de:

a) Número de documento.

b) Cuantía anual puesta a disposición del trabajador".

Si bien, lo importante respecto de estos requisitos es el incumplimiento de los mismos, por cuanto el apartado 2 del artículo 46 bis RIRPF establece diferentes consecuencias según el requisito incumplido. Así, podemos deducir una consecuencia general, en la que si no se cumplen con los requisitos contenidos en el apartado uno nacerá la obligación tributaria principal. Sin embargo, debemos señalar una excepción a la consecuencia general, puesto que en caso de que se infrinja el límite cuantitativo previsto en el su apartado 2º, la renta en especie tributará por el exceso.

Concretamente, para que un abono transporte o una tarjeta limitada con un número de viajes, tal y como establecen las Consultas Vinculantes de la DGT V2231-10, de 7 de octubre de 2010 y V2620-10, de 2 de diciembre de 2010 respectivamente,

⁷⁸ Entrega a los trabajadores de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago.

los mismos deben comprender las ubicaciones de la residencia del trabajador y del lugar en el que presta la actividad laboral⁷⁹.

f) Entregas de acciones o participaciones

La entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo se considera exenta por la LIRPF⁸⁰ siempre que esta entrega se realice de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, se trate de acciones o participaciones de la propia empresa o de una empresa del grupo de sociedades y la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, o grupo o subgrupo de empresas en su caso. Además, se establece así un límite de 12.000 euros anuales al conjunto de acciones que se entreguen a cada trabajador; y respecto de cada uno de los trabajadores se establece que no podrán tener una participación, directa o indirecta, en la empresa -o grupos de empresas- mayor del 5%, ya sea por sí solos, de manera conjunta con su cónyuge o con familiares hasta el 2º grado; debiendo mantener las acciones o participaciones durante tres años como mínimo⁸¹.

Partiendo de esta definición podemos afirmar pues que cuando se ejercite la opción si no se tiene la consideración de trabajador activo -aun teniéndola en el momento en que se concede la opción- no quedará exenta esta entrega de acciones o participaciones⁸².

g) Préstamos subvencionados anteriores al 1 de enero de 1991

La Disposición Adicional Segunda LIRPF establece que "*no tendrán la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha*".

En este caso, parece ser que la utilización por el legislador de la fórmula "*no tendrán la consideración de retribuciones en especie...*" no parece del todo correcta, puesto que parece que esta norma formula una definición del hecho imponible en negativo y no una exención. Pero haciendo una interpretación teleológica del artículo, y no literal, observaremos como el mismo no tiene como finalidad delimitar la

⁷⁹ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 89.

⁸⁰ Artículo 42.3 f) LIRPF

⁸¹ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 86.

⁸² *Ibidem*.

configuración del hecho imponible, sino que, volviendo a citar a SAINZ DE BUJANDA, lo que pretende es rectificar el mismo a través de la neutralización de la obligación tributaria principal para los préstamos convenidos antes del 1 de enero de 1992.

En este sentido señala MORENO FERNANDEZ que "*si la regla general es la sujeción de todos los préstamos subvencionados, la neutralización de la obligación de pagar el tributo para una clase de esos préstamos supone la existencia de una norma de exención y no de "no sujeción"*".⁸³

La finalidad de esta exención no es otra que la de evitar que se graven situaciones que suponen la realización del hecho imponible en la regulación actual, que, sin embargo, nacieron bajo el amparo de otra normativa. Si bien, esta fue criticada desde su primera incorporación en la Ley 18/1991, de 6 de junio, por cuanto la renta en especie no puede considerarse que nace en el momento en que se conviene el préstamo, sino que materialmente se hace efectiva durante la vigencia de la nueva normativa - cuando se pagan los intereses correspondientes en cada ejercicio-⁸⁴.

4. BASE IMPONIBLE

Una vez que un sujeto ha realizado el hecho imponible y el legislador no ha previsto una exención, nacerá la obligación tributaria principal, la cual tiene como objeto el pago de la cuota tributaria (artículo 19 LGT). De este modo, para poder calcular la cuota tributaria, y poder así cumplir el obligado, se hace necesario cuantificar la base imponible.

La base imponible se define legalmente como "*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*"⁸⁵. En lo que a nosotros respecta, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nos encontramos con una base imponible monetaria, la cual se obtiene a través de la suma de cantidades de dineros: los ingresos netos o rentas del contribuyente⁸⁶.

Pero esta afirmación nos plantea una problemática respecto del objeto de nuestro estudio -los rendimientos de la trabajo obtenidos en especie- por cuanto los mismos

⁸³ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, pp. 270 y 271.

⁸⁴ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 270.

⁸⁵ Artículo 50.1 LGT.

⁸⁶ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, p. 205.

vienen caracterizados por la entrega de rentas no dinerarias. De este modo será necesario valorar o cuantificar estos rendimientos del trabajo en especie en cantidades de dinero para poder integrar los mismos en la base imponible y calcular la cuota tributaria resultante del Impuesto de las Personas Físicas.

Para realizar esta valoración económica de las referidas rentas debemos acudir a las reglas de valoración de los rendimientos del trabajo personal en especie, contenidas en el artículo 43.1 LIRPF. Si bien, hay que prestar especial atención a lo dispuesto en el apartado segundo del mencionado precepto, puesto que este valor podría verse incrementando por la cuantía del ingreso a cuenta.

De este modo, con carácter general, el valor de la renta recibida en especie va a ser la adición del importe del ingreso a cuenta al valor de la misma -calculado este último conforme lo previsto en las reglas previstas en el art. 43.1.1º LIRPF-⁸⁷.

Una vez determinada la base imponible, no será necesario hacer un análisis concreto acerca del resto de elementos que conforman el esquema de liquidación del impuesto (base liquidable, cuota íntegra, cuota liquidable, etc.) puesto que, una vez valoradas en términos monetarios las rentas en especie e integradas en la base imponible, no presentan más especialidades, salvo lo dispuesto en el art. 79 LIRPF⁸⁸ en relación con los ingresos a cuenta.

4.1. Reglas de valoración de la Base Imponible.

Como ya hemos adelantado, se hace necesario realizar un análisis de las reglas de valoración de los rendimientos del trabajo en especie, puesto que estas rentas no se manifiestan en dinero, lo que exige cuantificar su valor en términos monetarios.

A fin de lograr tal cuantificación, el art. 43.1 LIRPF establece una serie de reglas de valoración de los rendimientos del trabajo en especie, dedicando normas para la valoración de las siguientes:

- Utilización de una vivienda propiedad del pagador
- Utilización o entrega de vehículos automóviles
- Préstamos con tipos de interés inferior al legal del dinero
- Prestaciones por manutención, hospedaje, viajes y similares
- Primas en virtud de contratos de seguro

⁸⁷ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 273.

⁸⁸ La cuota diferencial será el resultado de minorar de la cuota líquida total los ingresos a cuenta previstos en la normativa reguladora.

- Cantidades por gastos de estudio
- Utilización de una vivienda no propiedad del pagador
- Aportaciones a planes de pensiones

Estas normas quedan completas con una cláusula de cierre relativa a las rentas que consisten en la entrega de bienes por empresas que se dedican, precisamente, a actividades que dan lugar a los mismos; así como con la referencia –por otra parte, no necesaria- a la incorporación a la valoración del ingreso a cuenta.

De este modo, podemos diferenciar dos planos dentro la valoración de los rendimientos del trabajo personal en especie⁸⁹:

- Por un lado, el establecimiento de una serie de reglas de valoración de la renta en especie, diferenciando entre supuestos específicos - reglas especiales- y el resto, a los que se aplica la regla general.
- Por otro lado, prevé la LIRPF la necesidad de realizar un ingreso a cuenta cuando se satisfacen rentas en especie, debiendo adicionar generalmente el importe de este a la valoración antes practicada.

4.1.1. Reglas especiales

En primer lugar, nos referiremos a las reglas de valoración especial, por cuanto son de aplicación específica, analizando cada uno de los supuestos. Así, al tiempo que la LIRPF establece las reglas de valoración está afirmando la naturaleza como rendimientos de trabajo en especie de aquellos supuestos a los que se refiere.

a) Utilización de vivienda

Las rentas en especie consistentes en la utilización de una vivienda por el trabajador -la cual no es necesaria que sea su residencia habitual, pero sí que se trate de "vivienda y no de un mero hospedaje"⁹⁰- dan lugar a dos supuestos claramente diferenciados, según la empresa sea propietaria de la vivienda o no lo sea⁹¹.

Cuando la empresa sea propietaria de la vivienda se establecen tres normas de valoración distintas (artículo 43.1.1º.a) LIRPF). Los rendimientos del trabajo serán valorados:

⁸⁹ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 273.

⁹⁰ Consulta Vinculante DGT V0381-10, de dos de marzo de 2010.

⁹¹ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 81.

- En el 10 por ciento del valor catastral⁹².
- En el 5 por ciento del valor catastral para *"el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores"*.
 - En el 5 por ciento, que se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de dos valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición, en los supuestos en que a la fecha del devengo los bienes inmuebles carecieran de valor catastral o no hubiera sido notificado al titular del bien.

Concluye la norma estableciendo un límite a la valoración de este tipo de rendimientos, puesto que *"la valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo"*⁹³.

Hay que tener en cuenta que tanto los gastos de comunidad como aquellos de mantenimiento de la vivienda satisfechos por el empresario son rentas en especie para el trabajador y su valoración vendrá determinada por el importe satisfecho por aquél⁹⁴.

Por otro lado, cuando la empresa no es propietaria de la vivienda⁹⁵ que pone a disposición del trabajador, debemos atender a lo establecido en el quinto párrafo de la letra d) del artículo 43.1.1º LIRPF. En este caso, la renta en especie se valora por el coste que supone para el pagador, en el cual se integran los tributos que graven la operación, no pudiendo ser el resultado inferior al valor obtenido siguiendo las reglas de valoración contenidas en el artículo 43.1.1º a) LIRPF -cuando el empresario es titular del inmueble-.

Tal y como señala la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V0381-10 de 2 de marzo de 2010, es necesario diferenciar entre los supuestos en los que nos encontramos con la satisfacción de una renta en especie de aquellos supuestos

⁹² En los supuestos en los que el valor catastral no se encuentre individualizado, para la valoración tendrá que realizarse un reparto proporcional. Véase *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 81.

⁹³ No es aplicable este límite para los administradores de sociedades. Véase *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 81

⁹⁴ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 246.

⁹⁵ El empresario arrienda un bien inmueble con un tercero para ponerlo a disposición del trabajador, por ejemplo.

en que simplemente existe una mediación en el pago por parte del empresario. De este modo, para que el pago por la empresa de estas cantidades sea considerado una renta en especie debe realizarse el mismo en virtud de un pacto entre el trabajador y el empresario, establecido mediante negociación colectiva o individual.

En relación con ello debemos señalar que en el caso que se trate de viviendas arrendadas por una empresa destinadas a ceder el uso a los trabajadores en aquellos casos de movilidad geográfica de estos, este uso se configura como un rendimiento en especie, cuya valoración se realizará teniendo en cuenta la utilización "*parcial, temporal y espacial que el trabajador realice (DGT CV 10-4-06; CV 4-11-08)*"⁹⁶.

Para concluir debemos hacer una importante matización respecto de la delimitación de la entrega de vivienda como un rendimiento del trabajo en especie. La Dirección General de Tributos en diferentes consultas ha establecido una serie de requisitos para delimitar los supuestos de sujeción y los de no sujeción, de tal modo que:

- No quedará sujeta la renta en especie que suponga la utilización de la vivienda cuando esta sea necesaria por razones de seguridad, como podría ser el uso de vivienda por los Delegados de Gobierno o por los Directores insulares⁹⁷
- Si se considerará renta sujeta, por el contrario, el uso de una vivienda -incluso oficial- cuando la causa del uso fuera distinta de la seguridad, como pudieran ser necesidades del servicio, por cuanto se entiende que las razones distintas a la seguridad son accesorias al beneficio particular, como sucede en los casos del uso de vivienda por el farero (CV DGT V0968-08, de 14 de mayo de 2008), entre otros.

b) Utilización o entrega de automóviles

Se consideran rentas en especie tanto la utilización como la entrega de automóviles (letra b) del artículo 43.1.1º LIRPF), por lo que se establecen reglas de valoración para ambos supuestos⁹⁸.

Respecto de la entrega, la valoración se realizará atendiendo al "*coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación*".

⁹⁶ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 82.

⁹⁷ Consulta general DGT 2100-00, de 20 de noviembre del 2000.

⁹⁸ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 82.

Mayor complejidad presenta la valoración del uso, que se puede hacer por cualquier título y siempre que no se adquiera la propiedad por el trabajador -puesto que estaríamos en un caso de entrega-; distinguiendo entre si la empresa es la propietaria del vehículo, la valoración se determina por el 20 por ciento anual del precio del coste de adquisición más tributos, o si la misma no lo es, en cuyo caso se aplicará el 20 por ciento sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo⁹⁹.

Se nos podría plantear si existe un límite temporal para esta valoración, puesto que si un trabajador está imputando cinco años el uso del vehículo como renta, se habrá imputado el valor total del mismo. En estos casos ha señalado la DGT que tras el quinto año se seguirá aplicando tal valoración por cuanto no solo se tiene en cuenta el precio del vehículo, sino todos aquellos gastos que soporta la empresa para que el trabajador obtenga esta renta en especie¹⁰⁰.

Respecto de la utilización parcial, es decir, que el trabajador use el vehículo tanto para desarrollar la actividad laboral como para su propio beneficio, el primero de estos usos no quedará sujeto por cuanto no hay un beneficio particular y el segundo, sí que está sujeto, y se valorará proporcionalmente a la utilización efectiva del bien, y no tendiendo a una mera facultad de disposición -tal y como llegó a afirmar por la Dirección General de Tributos-¹⁰¹.

Además, en relación con este uso, la LIRPF establece una reducción del 15%, 20% ó 30% cuando se trate de la utilización de vehículos considerados eficientemente energéticamente, estableciendo los requisitos y condiciones de esta reducción en el artículo 48 bis RIRPF.

Debemos hacer referencia, finalmente, al supuesto especial en el que la entrega viene precedida por el uso, disponiendo el mencionado precepto que la valoración de la entrega se tiene que hacer teniendo en cuenta la valoración realizada sobre el uso anterior. Ello supone que la entrega se valorará atendiendo al precio de mercado del vehículo usado y teniendo en cuenta este uso anterior por el trabajador¹⁰².

En estos casos, aunque la utilización que precede a la entrega hubiera sido parcial y no exclusiva para fines particulares, la entrega se valorará igualmente

⁹⁹ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 82.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 82.

atendiendo al precio de mercado del vehículo usado y teniendo en cuenta este uso anterior por el trabajador -Consulta Vinculante V0033-00, de 9 de marzo de 2003-¹⁰³.

c) Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero

En los casos en que la empresa conceda préstamos al trabajador con tipos de interés inferiores al del legal del dinero tendrá la consideración de renta en especie -en cuanto supone un ahorro para el trabajador- la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período (artículo 43.1.1º c) LIRPF.

Concretamente, tendrán la consideración de rentas en especie dentro de esta categoría los anticipos dados al trabajador del salario o de las pagas extraordinarias, a cuenta del trabajo futuro, no siendo rentas en especie los anticipos a cuenta del trabajo realizados siempre que se reintegre¹⁰⁴.

Parece interesante detenerse en el supuesto de las pagas extraordinarias, que no son otra cosa que complementos salariales de vencimientos superior al mes, tal y como los ha definido el Tribunal Supremo, y se devengan al menos en dos momentos distintos del año¹⁰⁵. Partiendo entonces del supuesto en que se recibiera una paga extraordinaria en diciembre y otra en junio, tendríamos:

- Si el trabajador solicitara en el mes de abril un anticipo a cuenta de la paga extraordinaria deberá ser, como máximo, por la cantidad que se haya devengado desde diciembre -momento en que se percibió la última paga extraordinaria- hasta el uno de abril, no estaría sujeta siempre que se descuente en el momento del pago.
- Si se efectuara un anticipo a cuenta de la misma cantidad pero en el día 1 de marzo, la parte proporcional al mes de marzo sería, por tanto, una renta en especie sujeta a tributación.

Debemos precisar que cuando los préstamos se concedan por una entidad financiera, debido al objeto de su actividad, a los trabajadores de la misma la valoración vendrá determinada según el criterio del precio ofertado al público (artículo 43.1.1º f), el cual se analizará a continuación.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 83.

¹⁰⁵ Palomeque López, M. C. y Álvarez de la Rosa, M., *Derecho del Trabajo*, Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017, p. 639.

d) Manutención, hospedaje, viajes y similares. Contrato de seguro. Gastos de estudio y manutención

El apartado d) del artículo 43.1.1º LIRPF establece una regla de valoración para una serie de supuestos distintos consistente en que los mismos se valorarán por el coste soportado por la empresa, en el cual deben incluirse los tributos que graven la operación. Estos supuestos son:

- Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

Si bien, las rentas en concepto de manutención y estancia estarán exentas siempre que se cumplan los requisitos, y no se superen los límites, establecidos en el artículo 9 RIRPF.

- Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.

En este caso, hay que tener en cuenta que cuando se trate de primas o cuotas satisfechas en virtud de contratos de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador, estas estarán no sujetas (artículo 42.2 b) LIRPF).

- Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención.

Estas cantidades pueden destinarse al estudio o manutención del propio contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco hasta el cuarto grado inclusive, incluyéndose también los afines. Todo ello sin perjuicio del supuesto de no sujeción previsto en el apartado 42.2 a) LIRPF, por lo que los estudios deben tener un beneficio particular para el trabajador -no siendo necesarios para la actividad laboral o por el puesto de trabajo- para estar sujetos y poder ser objeto de valoración.

- La utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador.

Si bien, está última la incluimos en el análisis de la letra a) a efectos de una mejor comprensión conjunta de la regulación.

e) Contribuciones a planes de pensiones, seguros colectivos y seguros de dependencia

En el artículo 43.1.1º e) LIRPF se contiene una norma de valoración -por el importe satisfecho- que es aplicable a diferentes supuestos que señala la norma. En primer lugar, el precepto considera que existe un rendimiento del trabajo en especie en las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003.

En segundo lugar, se considera que nos encontramos ante un rendimiento de trabajo en especie cuando existen "*cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo*"¹⁰⁶, con lo que se está refiriendo a contribuciones satisfechas por empresarios para sistemas de previsión social alternativos -en las que se integran los seguros colectivos y los planes de previsión social empresarial- debiéndose imputar efectivamente a la persona a la que está vinculada la prestación¹⁰⁷.

Respecto de esta renta en especie debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 17.1 f) LIRPF, que considera específicamente los mismos como rendimiento del trabajo personal, estableciendo cuando la imputación fiscal de estas contribuciones tendrá carácter voluntario y cuando obligatorio.

Para que la imputación fiscal tenga carácter voluntario tienen que concurrir dos requisitos: que las contribuciones se deriven de contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial y se debe mantener la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro.

Por el contrario, la regulación establece una serie de supuestos en los que tiene carácter obligatorio la imputación fiscal:

- En los contratos de seguro de riesgo

¹⁰⁶ Artículo 43.1.1º e) LIRPF.

¹⁰⁷ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 84.

- La parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales, en los contratos de seguro que cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad.

Para poder determinar el rendimiento en especie debemos determinar qué es el capital en riesgo, por cuanto la imputación fiscal de carácter obligatorio se refiere a las primas satisfechas que se correspondan con este. Así, el propio artículo 17.1 f) LIRPF establece que *"se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática"*.

- Por último, y en todo caso, en los contratos de seguro regulados en el art. 17.1 f) LIRPF -aunque tenga carácter voluntario la imputación fiscal- por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos adecuados a lo dispuesto en el artículo 51 LET.

Sin embargo, se prevé un régimen transitorio para aquellos supuestos en los que se ha contratado seguros colectivos con anterioridad al 1 de diciembre de 2012, siempre que figuren primas de importe determinado expresamente, para las cantidades que superen el mencionado límite¹⁰⁸. De este modo, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima sexta LIRPF no será obligatoria la imputación por el referido exceso.

Además, para poder imputar fiscalmente este tipo de contribuciones se hace necesario que exista el traslado de derechos económicos ciertos, puesto que, en caso de que exista una mera expectativa de obtener una prestación en el futuro, se puede afirmar que ello no va a suponer la obligación de imputar fiscalmente la prima correspondiente¹⁰⁹.

En tercer y último lugar, también considera el artículo 43.1.1º e) LIRPF rentas en especie derivadas del trabajo personal las cantidades satisfechas por el empresario a los seguros de dependencia.

¹⁰⁸ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 84.

¹⁰⁹ Consulta Vinculante DGT V3453-13, de 26 de noviembre de 2013.

f) Precio ofertado al público

Tal y como anunciábamos al inicio de este análisis, dentro de las reglas especiales, el apartado f) contiene una norma aplicable a todas las demás, estableciendo que *"cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate."* Se establece así respecto de los citados rendimientos del trabajo personal en especie una limitación en su valoración, por cuanto si la empresa tiene como actividad habitual la realización de la actividad que originan esta renta, esta se corresponderá con el precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate o con el resultante de la valoración según la reglas especiales, si fuera mayor.

Respecto de cuál es el precio ofertado al público, el precepto se remite al previsto en el artículo 60 TRLGDCU¹¹⁰, que establece que será el precio total, incluidos impuestos y tasas. Pero a este, se le podrán deducir los descuentos que prevé el propio apartado f) del artículo 43.1.1º LIRPF:

- 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 o que, en otro caso, no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

También será deducible en un 30 por ciento la renta en especie, en los supuestos de cesión de uso de vehículos considerados eficientes energéticamente y en los porcentajes que más arriba ya señalamos¹¹¹.

Un supuesto especial dentro de la configuración de este régimen es la entrega de vales descuento por la empresa al trabajador¹¹². En este sentido, la Dirección General Tributaria ha establecido, en la Consulta Vinculante V2407/08 de 16 de diciembre de 2008, que esta entrega se considerará renta en especie siempre que se exista la utilización o consumo del mismo que exige el artículo 42.1 LIRPF. De este modo, y de

¹¹⁰ Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

¹¹¹ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 85.

¹¹² *Ibidem*.

acuerdo con lo dispuesto en el pronunciamiento citado, se considerará renta en especie la utilización de los vales descuentos en la parte que exceda de los límites de 1.000 euros o del 15 por ciento.

g) Derechos económicos especiales de fundadores o promotores

Vamos a referirnos a un supuesto que no se encuentra dentro de la relación que establece el artículo 43.1.1º LIRPF, sino que el mismo se considera como rendimiento del trabajo en el artículo 17.2 g) LIRPF¹¹³.

Es necesario detenernos en el mismo en este momento en tanto que aún no concibiéndose en el artículo 43.1.1º LIRPF, nos encontramos ante un rendimiento del trabajo personal obtenido en especie, como veremos, para el cual se establece una regla de valoración específica en la regulación reglamentaria.

De este modo, el artículo 17.2 g) LIRPF establece que, en todo caso, son rendimientos del trabajo "*los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales*", por lo que, a su vez, debemos calificarlo como renta en especie de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 LIRPF. Respecto de la valoración, cuando estos derechos consistan en un porcentaje sobre los beneficios, la misma será de al menos el 35% del valor equivalente del capital social que da derecho a los mismos beneficios (artículo 47 LIRPF)¹¹⁴.

4.1.2. Regla General

Anunciábamos al inicio de la exposición del epígrafe de la Base Imponible que para valorar las rentas en especie el artículo 43.1 LIRPF establecía las reglas especiales que ya hemos analizado y una regla general. Se sitúa el estudio de la regla general tras el análisis de las reglas especiales, de modo contrario a la redacción prevista en la ley,

¹¹³ *Ibidem.*

¹¹⁴ *Ibidem.*

en tanto que la regla general "*actúa como subsidiaria, y en defecto, de norma especial aplicable al caso*"¹¹⁵.

Esta regla general supone, entonces, que todos aquellos rendimientos del trabajo personal obtenidos en especie serán valorados por su valor normal en el mercado, salvo que se prevea una regla de valoración específica para el mismo (artículo 43.1 LIRPF).

El valor normal en el mercado se define legalmente en el artículo 40 LIRPF como la contraprestación acordada entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario. Sin embargo, respecto debemos hacer dos apreciaciones respecto de la misma:

Cuando se trate de valoración de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, el valor normal en el mercado se determina atendiendo al tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo.

En los casos en que existan operaciones entre personas o entidades vinculadas, el valor de mercado será aquel fijado atendiendo a los términos previstos en el artículo 16 LIS¹¹⁶.

En este sentido, y con carácter general, los rendimientos del trabajo obtenidos en especie serán valorados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 LIRPF¹¹⁷. Pero ello supone una problemática en cuanto a la aplicación de esta norma por cuanto se refiere a "*la contraprestación acordada entre sujetos independientes*". Para delimitar que se entiende por *sujetos independientes* acudimos a una definición a sensu contrario de lo que se entiende por sujetos vinculados en tanto que la legislación no determina que debemos entender por sujetos independientes¹¹⁸.

Por el contrario, si viene definido legalmente el concepto de personas o entidades vinculadas, debiendo acudir a lo dispuesto en el artículo 18.2 LIS para conocer dicho concepto (artículo 41 LIRPF). De acuerdo con el artículo 18.2 LIS son personas vinculadas -en lo que a nos ocupa - las siguientes:

¹¹⁵ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p.189.

¹¹⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

¹¹⁷ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 85.

¹¹⁸ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994, p. 197.

- a) *"Una entidad y sus socios o partícipes.*
- b) *Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*
- c) *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores."*

Por tanto, no podemos considerar en este sentido a los trabajadores de una empresa como personas vinculadas al mismo, siendo aplicable el valor en el mercado establecido en el primer apartado del artículo 40 LIRPF.

4.1.3. La adición del ingreso a cuenta

Una vez realizada la valoración de la renta en especie siguiendo las reglas enunciadas, obteniendo así una cuantificación dineraria de la renta en especie que poder integrar en la base imponible, debemos añadirle a esta el importe en que ha consistido el ingreso a cuenta cuando este último no hubiera sido repercutido al trabajador (artículo 43.2 LIRPF).

Sin embargo, en este apartado no entraremos a conocer el régimen jurídico propio del ingreso a cuenta -naturaleza, fundamento, cuantificación- sino que el mismo será objeto de un epígrafe distinto debido a su naturaleza y a la importancia que presenta en los rendimientos del trabajo personal en especie.

5. EL INGRESO A CUENTA

5.1. Delimitación de los pagos a cuenta en los rendimientos del trabajo personal

El Capítulo II, del Título XI LIRPF está dedicado a la regulación de los pagos a cuenta, que según el artículo 99 de la mencionada Ley, podrán consistir en retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados. Si bien, en lo que a nosotros nos interesa en relación con el objeto de nuestro estudio únicamente vamos a centrarnos en el análisis de los ingresos a cuenta, por razones lógicas que más adelante señalaremos.

Pero antes de adentrarnos en este análisis, debemos realizar una delimitación entre la figura de la retención y de los ingresos a cuenta, por cuanto estos son los pagos a cuenta que mayor relevancia presentan en relación con los rendimientos del trabajo en tanto que los pagos fraccionados se prevén para aquellos contribuyentes que ejerzan actividades económicas, obteniendo tales rendimientos (artículos 27 y 99.7 LIRPF).

Las retenciones y los ingresos a cuenta, a pesar de ser dos figuras jurídicas claramente diferenciadas, comparten una misma finalidad o función¹¹⁹: que el empleador adelanta una parte del importe en que se cuantifica la obligación tributaria que para el trabajador va a nacer. Sin embargo la existencia de estos dos institutos jurídicos es necesaria por cuanto las rentas sobre las que se proyectan estos son diferentes, la renta dineraria y la renta en especie.

Para conocer en qué consiste el mecanismo de la retención debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 37.2 LGT, del cual podemos inferir la siguiente definición de retención: *"la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos"*.

Así, la concreta obligación de retener en el IRPF se establece en el apartado 1 del artículo 99 LIRPF, como una obligación que nace cuando se satisfacen rentas en metálico¹²⁰. La retención va a conllevar además la obligación de ingresar la cantidad retenida a cuenta del trabajador en el Tesoro.

Sin embargo, cuando estamos ante una renta pagada en especie -pensemos, por ejemplo, en la entrega de un automóvil para beneficio particular- no se puede detraer el importe de a ingresar a cuenta, por cuanto no es dineraria, por lo que no tiene virtualidad la aplicación de las retenciones¹²¹. Es por ello que surge la obligación de ingresar a cuenta (artículo 99.2 LIRPF) cuando nos encontramos ante una renta en especie, debiendo adicionar al valor del bien esta cantidad, en cuanto no se repercuta al trabajador (artículo 99.6 LIRPF).

¹¹⁹ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, p. 176

¹²⁰ *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 216, p. 428.

¹²¹ Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición, p. 176.

Si no se hiciera esta última precisión se produciría una desigualdad entre trabajadores atendiendo a como obtienen su renta en tanto que la misma se vería aumentada para los que la reciben en especie, por cuanto el empresario estaría asumiendo un gasto que le corresponde soportar al trabajador, y, contrariamente, para los que reciben la renta en dinero, la retención minora la cantidad íntegra a recibir por el trabajador.

Por tanto, en cuanto nos remitimos al estudio de los rendimientos del trabajo personal en especie, debemos centrar nuestra explicación únicamente en la figura de los ingresos a cuenta.

5.2 El ingreso a cuenta

Los ingresos a cuenta se contemplaron en la Ley 18/1991, de 6 de junio de 1991 para dar solución a la problemática que surgía respecto de la no tributación por las rentas obtenidas en especie y evitar las situaciones de desigualdad y discriminación fiscal que se presentaban entre los trabajadores, obteniendo un mayor control sobre estas rentas; y para obtener un ingreso anticipadamente de una obligación futura¹²²

Como ya hemos señalado, la obligación de realizar ingresos a cuenta la establece el artículo 99.2 LIRPF para los empleadores que satisfagan rendimientos del trabajo en especie. Esta obligación supone para el sujeto pasivo llevar a cabo un pago a cuenta de la obligación futura del perceptor de la renta en especie. Configurar este pago a cuenta mediante una obligación específica es consecuencia lógica de la naturaleza de la propia renta, al ser esta abonada en especie.

Debemos advertir que se trata de una obligación con sustantividad propia y diferenciada de la obligación tributaria principal, establecida a cargo de un sujeto diferente del contribuyente -aunque sea este quien finalmente soporte el pago aunque no lo realice-, al pagador, y que requiere que se realice el presupuesto de hecho que genera tal obligación, que no es otro que el pago al trabajador de una renta en especie sujeta y

¹²² Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, pp.450, 451 y 460.

no exenta¹²³. Concretamente el artículo 99.2 LIRPF establece quienes son los obligados a cumplir con dicha obligación:

- Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas.
- Los contribuyentes por el IRPF que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades.
- Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto 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 apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- La entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español.
- Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.
- Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la

¹²³ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, pp.456.

Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo o, en su caso, sus entidades gestoras, deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

Por su parte, en el apartado 6 del referido artículo 99 LIRPF establece, como consecuencia del nacimiento de la obligación de ingresar a cuenta, la presunción de que este ingreso se ha producido. Así, MORENO FERNANDEZ¹²⁴ considera que en estos casos nos encontramos ante una presunción *iure et de iure*, la cual va a suponer que, aunque el empleador no realice esta, se va a incrementar el valor de la renta en especie para el trabajador (artículo 43.2 LIRPF) y podrá igualmente deducir el mismo de la cuota líquida total del impuesto (artículo 79 LIRPF). Además, también es consecuencia del nacimiento de la obligación el cumplimiento de una serie de obligaciones formales, que se encuentran previstas en el artículo 105 LIRPF.

Sin embargo, no siempre va a existir la obligación de efectuar ingresos a cuenta cuando se paguen rentas en especie por un empleador, puesto que el apartado 2 del artículo 102 RIRPF establece que "*no existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible*".

Una de las mayores problemáticas a las que se enfrenta esta obligación es a su cuantificación. Sin embargo, la regulación ha solventado esta cuestión estableciendo que esta se realizará aplicando al valor de la renta -que se obtiene atendiendo a las reglas del artículo 43.1.1º LIRPF, que ya hemos analizado- el tipo correspondiente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80 RIRPF -tipos aplicables en los supuestos de retención- (aparatos 1,2 y 3 del artículo 101 LIRPF y artículo 102.1 RIRPF).

Por tanto, respecto de la cuantificación, la regulación de la obligación de realizar pagos a cuenta se remite a la cuantificación de la renta y a los tipos aplicables en los

¹²⁴ Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*, Lex nova, Valladolid, 1994, pp.459 a 463.

supuestos de retención -que se aplican sobre aquella cantidad-, obteniendo así la cantidad que deberá ingresar el pagador de la renta en especie.

Antes de concluir, debemos volver a recordar en este punto que el importe obtenido en la cuantificación del ingreso a cuenta será el que se debe adicionar al valor obtenido de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.1.1º. LIRPF, para obtener el valor de la renta en especie que se imputará al trabajador (artículo 43.2 LIRPF).

6. CONCLUSIONES

El asentamiento de las bases jurídicas de la figura de los rendimientos en especie en la ley del año 1991 supuso la finalización de la situación de desigualdad en la que se encontraban los trabajadores que solo recibían rentas dinerarias frente al privilegio de aquellos que recibían parte de esta en especie.

Esta situación de desigualdad se producía por cuanto dos trabajadores, con una misma renta derivada de su trabajo, tributaban por diferente cuantía en tanto que aquél que recibía parte en especie solo tributaba por la cantidad que recibía en dinero. Y esta situación es contraria a los principios constitucionales que informan la tributación, por cuanto establece el artículo 31 Constitución Española que *"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"*¹²⁵.

De este modo, tal y como ya hemos señalado, la obtención de un derecho, bien o servicio por un trabajador supone un aumento de su renta, y por tanto, de su capacidad contributiva por cuanto supone un ahorro de las cantidades que hubiera destinado a su obtención. De manera que la tributación que realizaban los trabajadores eludiendo el pago del impuesto por estas rentas se realizaba sobre la base de una capacidad económica ficticia, menor de la que realmente obtienen.

La delimitación del hecho imponible es quizás uno de los mayores logros de la dogmática jurídica respecto de los rendimientos en especie, concretamente, en relación con los rendimientos de trabajo. La exquisita labor realizada por el legislador, la jurisprudencia y la doctrina, está última acerca del análisis de los mismos, ha culminado en la delimitación del hecho imponible totalizadora, sujetando todas las posibles rentas en especie derivadas del trabajo personal.

Aspecto fundamental en la configuración del hecho imponible fue, por un lado, la inclusión explícita de las rentas en especie dentro del concepto de rendimientos del trabajo y, por otro, elaborar una precisa definición de las rentas en especie. Debemos destacar la precisión terminológica utilizada mediante los vocablos *contraprestaciones* y *utilidades*, puesto que la diferenciación entre estos permite sujetar todos aquellos

¹²⁵ La negrita es nuestra.

rendimientos que deriven o traigan causa de la relación de trabajo, aunque dichas rentas no se paguen como consecuencia de una obligación con el trabajador; así como excluir de sujeción aquellas que no están relacionadas con la relación contractual de trabajo - como podría ser un regalo de cumpleaños por el empresario-.

Por otra parte, la incorporación en el IRPF de la obligación de realizar un ingreso a cuenta por parte del empresario fue el mecanismo para dotar a la Hacienda Pública de un instrumento de control y terminar con la elusión del impuesto. De este modo, la obligación del empresario que paga un rendimiento en especie a realizar un ingreso a cuenta permite conocer a la Hacienda que el trabajador ha obtenido un rendimiento de esta naturaleza, y, por tanto, podrá comprobar que este tributa por el mismo.

Consecuencia lógica de esta obligación es la adición de la cuantía que paga el empresario a cuenta de la obligación futura del trabajar, puesto que si, como hemos dicho, se debe atender al principio de capacidad económica en la tributación, carecería de lógica no adherir esta cantidad a la renta en especie, puesto que es una cuantía que paga el empresario -de manera instrumental- pero quién está obligada a realizarla y soportarla es el trabajador. Es el empresario un mero colaborador de la Hacienda pública, por lo que si no repercute dicha cantidad al trabajador, debe entenderse como una mayor cuantía de la renta en especie pagada.

A esta finalidad favorece también la inclusión en la norma de reglas de valoración específicas, que a su vez suponen una delimitación *numerus apertus* de supuestos que se consideran rentas en especie, puesto que al determinar la propia legislación la fórmula para valorar las mismas se garantiza de manera objetiva la cuantía del rendimiento del trabajo, y por consiguiente la verdadera capacidad económica del trabajador.

Por tanto, como ya hemos anunciado, la regulación de los rendimientos del trabajo personal obtenidos en especie realizada en la normativa del año 1991 supone el asentamiento de las bases jurídicas de esta figura jurídica. Podemos afirmar entonces que la normativa actual ha mantenido el espíritu de esta ley, que no va más allá de garantizar el principio de igualdad y el principio de capacidad económica, con independencia del tipo de rendimiento que se obtenga, adaptando y precisando la regulación legal las diferentes reformas legislativas.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Rozas Valdés, J.A., *Rendimientos del trabajo en especie*, Civitas, Madrid, 1994.

- Moreno Fernández, J.I., *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la ley del IRPF*. Lex nova, Valladolid, 1994.

- *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Pamplona, 2017, 27ª edición.

- Palomeque López, M. C. y Álvarez de la Rosa, M., *Derecho del Trabajo*, Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2017.

- Génova Galván, A. (2015). La imposición sobre sucesiones en el sistema tributario canario. *Hacienda Canaria*, (43).

ALEJANDRO SOSA RODRÍGUEZ

Grado en Derecho - Universidad de La Laguna