

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC050867

DGT: 02-04-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0932/2014

**SUMARIO:**

La entidad, por política de ahorro quiere eliminar los móviles corporativos y sustituirlos por subvenciones a los empleados por el uso de su móvil personal para fines profesionales -uso de voz y datos-. Se trata de una práctica generalizada en el mundo anglosajón denominada «BYOD». **IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Gastos de personal.** Los gastos en los que incurre la entidad para compensar a los empleados por el uso profesional de su propio móvil únicamente constituirán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y correlación de ingresos y gastos y justificación, y que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico. En todo caso, se deberá acreditar la realidad de dicha operación por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho.

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación.** El importe que la empresa pudiera satisfacer a sus empleados por la adquisición por estos de su propio teléfono móvil se constituye en un rendimiento dinerario del trabajo, rendimiento que no se encuentra amparado por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente. Por lo que se refiere a la compensación por el gasto producido por la utilización del servicio de telefonía, si tal compensación se limita a reembolsar a los empleados por los gastos ocasionados por esa utilización en el desarrollo de su trabajo cabe afirmar que no comporta para ellos un supuesto de obtención de renta, es decir, no se entiende producido el hecho imponible del impuesto. Ahora bien, si la cantidad satisfecha fuese superior al importe abonado por los empleados, el exceso constituiría renta gravable en el IRPF con la misma consideración del importe satisfecho para la adquisición del propio teléfono móvil -rendimiento dinerario del trabajo-.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 17.1.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10.3, 14 y 19.1.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante, por política de ahorro quiere eliminar los móviles corporativos y sustituirlos por subvenciones a los empleados por el uso de su móvil personal para fines profesionales (uso de voz y datos). Se trata de una práctica generalizada en el mundo anglosajón denominada "BYOD"( Bring your own device).

El IRS norteamericano se ha pronunciado sobre esta cuestión hace años y permite desgravar a las empresas el gasto realizado en el impuesto sobre sociedades. Esos pagos son justificados con hojas de gasto por los empleados. No se considera renta para el empleado puesto que es un gasto necesario para su trabajo.

**Cuestión planteada:**

1) Cuál sería el tratamiento fiscal aplicable a las subvenciones que conceden las empresas a los empleados para compensar el uso profesional de su móvil personal y si se podría utilizar una hoja de gasto como justificante del pago a los empleados.

2) Si tendría la consideración de renta para el trabajador la ayuda adicional recibida por la empresa para financiar su terminal móvil personal además de subvencionar su plan personal.

**Contestación:**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Desde el punto de vista de la entidad, se plantea si sería fiscalmente deducible el gasto satisfecho por la misma a los empleados para compensar la utilización de su propio móvil y cuál sería la forma de justificar dicho gasto.

El apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), establece que: “En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Por otra parte, el artículo 14 del TRLIS se refiere a los gastos no deducibles. De acuerdo con su apartado 1, entre otros no considera fiscalmente deducibles los siguientes:

“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

(...)”

En particular, en relación con la imputación de ingresos y gastos el artículo 19 del TRLIS señala:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria y financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(..)

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)”

En línea con lo anterior, hay que señalar que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de correlación de ingresos y gastos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales señalados. No obstante, esto es una cuestión de hecho susceptible de ser comprobada ulteriormente por la Administración.

Por su parte, el Código de Comercio señala, en su artículo 35.2 que “la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (..)” y en su artículo 38.1 letra d) que “se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

A su vez, el artículo 133 del TRLIS exige a los sujetos pasivos del Impuesto la llevanza de la contabilidad con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio. Siguiendo lo dispuesto en el Título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica “de la contabilidad de los empresarios”, artículos 25 y siguientes, “todo empresario debe llevar una

contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. (...).”

Del mismo modo, el artículo 29.2, letras d) y e) de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre (en adelante LGT) impone a los sujetos pasivos la obligación de llevanza de contabilidad y de conservación de facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Adicionalmente, el artículo 106 de la LGT, en su apartado 4, en relación con los medios y valoración de la prueba, señala lo siguiente:

“Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.”

De acuerdo con lo anterior, los gastos en los que incurre la entidad consultante para compensar a los empleados por el uso profesional de su propio móvil únicamente constituirán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo correlación de ingresos y gastos y justificación, y que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS, correspondiendo a los órganos de la Administración Tributaria en materia de comprobación la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

En todo caso, se deberá acreditar la realidad de dicha operación por cualquier medio de prueba generalmente admitido en derecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 de la LGT, correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria en materia de comprobación, la valoración de las pruebas referentes a la operación planteada.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En lo que respecta al IRPF, el asunto planteado se concreta en determinar la posible incidencia en la tributación de los empleados de las subvenciones y/o compensaciones económicas que la empresa les pueda satisfacer por la utilización para fines laborales de sus teléfonos móviles personales. Lo que hace necesario distinguir entre la compensación destinada a financiar la adquisición del teléfono móvil y la compensación por el gasto producido por la utilización del servicio de telefonía.

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) define los rendimientos íntegros del trabajo como “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”.

Por su parte, el primer párrafo del apartado 1 del artículo 42 de la misma ley determina que “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”. Añadiendo el párrafo 2 que “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”.

Conforme con esta regulación normativa, el importe que la empresa pudiera satisfacer a sus empleados por la adquisición por estos de su propio teléfono móvil se constituye en un rendimiento dinerario del trabajo, rendimiento que no se encuentra amparado por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente.

Por lo que se refiere a la compensación por el gasto producido por la utilización del servicio de telefonía, si tal compensación se limita a reembolsar a los empleados por los gastos ocasionados por esa utilización en el desarrollo de su trabajo cabe afirmar que no comporta para ellos un supuesto de obtención de renta, es decir, no se entiende producido el hecho imponible del impuesto. Ahora bien, si la cantidad satisfecha fuese superior al importe abonado por los empleados, el exceso constituiría renta gravable en el IRPF con la misma consideración del importe satisfecho para la adquisición del propio teléfono móvil: rendimiento dinerario del trabajo.

En cuanto a la justificación documental de la situación que conforme a lo expuesto en el párrafo anterior no diera lugar a la realización del hecho imponible, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”. Evidentemente, las hojas de gasto formalizadas por los empleados constituyen un medio de prueba, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes

corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar tal circunstancia.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.