

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058198

DGT: 02-02-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0401/2016

SUMARIO:**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rendimientos del trabajo.**

Retribución flexible para trabajadores no residentes. Una sociedad con domicilio fiscal en España desea conceder un sistema de retribución flexible (plus transporte, guardería y entrega de material informático) a sus trabajadores residentes y no residentes en España. En el caso de que se trate de trabajadores residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, para la determinación de la base imponible se podrán deducir los gastos previstos en la Ley del IRPF, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España, lo que implica también al aplicación de las normas para determinar cuándo se produce una renta en especie y su valoración. Las rentas que deriven de las relaciones laborales entre una empresa y sus empleados, consistentes en la utilización, consumo u obtención por estos, y para fines particulares, de determinados bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, en principio, constituyen, para aquellos, rendimientos del trabajo en especie, salvo que se trate de simples mediaciones de pago por parte de la empresa, caso en el que estaremos ante retribuciones dinerarias. Si estamos ante rentas en especie, se aplicará lo dispuesto en los arts. 42 y 43 de la Ley IRPF, sin que la modificación operada por la Ley 26/2014 pueda implicar la consideración, en la actualidad, como rentas del trabajo en especie a integrar en la base imponible de los no residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente, de esos supuestos de exención establecidos en el art. 42 de la Ley IRPF, en su redacción actual. Por otro lado, la entrega de material informático solo se consideró retribución en especie que no debía incluirse en la base imponible durante el periodo de 2007 a 2014.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 9, 42 y 43 y disp. adic. 25.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 13 y 24.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante con domicilio fiscal en España desea conceder un sistema de retribución flexible (plus transporte, guardería y entrega de material informático) a sus trabajadores. Estos trabajadores pueden ser residentes y no residentes en España.

Cuestión planteada:

Tratamiento fiscal del sistema de retribución flexible para el caso de trabajadores no residentes.

Contestación:

La entidad consultante, con domicilio fiscal en territorio español, tiene trabajadores residentes y no residentes en España que pueden acceder a un sistema de retribución flexible mediante el que percibirán determinadas retribuciones en especie como transporte, guardería y entrega de material informático. En relación con ello se consulta cual sería el tratamiento fiscal de las retribuciones anteriores cuando se trate de trabajadores no residentes.

En el caso de trabajadores no residentes, es decir, aquellos que no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, éstos tributarán por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE del 12 de marzo).

En concreto, se consideran rentas obtenidas en territorio español, y por tanto sujetas al impuesto conforme al punto 2º del artículo 13.1.c), los rendimientos del trabajo, cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española, salvo que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos

estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. En este caso, la entidad consultante es un centro adscrito a la Administración General del Estado, y el trabajo se presta en España por lo que las retribuciones satisfechas a los trabajadores no residentes por la consultante se encuentran sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 del TRLIRNR que indica en su apartado 1: "Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones."; debiéndose entender efectuada dicha referencia en la actualidad a la LIRPF que derogó el Real Decreto Legislativo 3/2004.

En el caso de que se trate de trabajadores residentes en un Estado miembro de la Unión Europea y conforme al apartado 6 del artículo 24 del TRLIRNR, para la determinación de la base imponible se podrán deducir los gastos previstos en la LIRPF, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Por tanto, la determinación de los rendimientos de trabajo obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, se realizará de acuerdo con las normas establecidas en la referida Ley 35/2006, lo que implica la aplicación de las reglas que para la determinación de cuándo se produce una renta en especie y su valoración se establecen en los artículos 42 y 43 de la LIRPF.

El objeto de la consulta es el tratamiento de determinadas retribuciones en especie que el artículo 42.1 de la LIRPF define de la manera 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". A ello añade 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".

De acuerdo con ambas definiciones, las rentas que deriven de las relaciones laborales entre una empresa y sus empleados, consistentes en la utilización, consumo u obtención por éstos, y para fines particulares, de determinados bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, en principio, constituyen, para aquellos, rendimientos del trabajo en especie.

Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa, respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos de trabajo dinerarios.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estamos en presencia de retribuciones dinerarias por considerar que existe mediación del pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en la LIRPF.

Por lo tanto, si se cumple lo dispuesto anteriormente, a las rentas en especie satisfechas por la entidad consultante en aplicación del sistema de retribución flexible, les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 42 y 43 de la LIRPF.

En este sentido, debe tenerse en cuenta las modificaciones introducidas en el artículo 42 de la LIRPF, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre) y que entró en vigor el 1 de enero de 2015. Esa modificación ha establecido, dentro de los supuestos de no consideración de rentas en especie establecidos en la redacción anterior, una distinción entre supuestos de no sujeción y supuestos de exención; pero esta modificación técnica ha tenido un mero carácter aclaratorio orientada a la clarificación del alcance de la obligación de información de dichos rendimientos en el ámbito del IRPF tal y como señalaba la propia Memoria de la Ley 26/2014 al indicar que “conforme a esta modificación, ambas categorías de renta continuarán sin someterse a tributación, si bien la distinción puede tener trascendencia a efectos de clarificar si el supuesto en cuestión tiene la consideración de beneficio fiscal, o sobre la obligación de informar a la Administración de la percepción de las citadas rentas”. Por lo que esa distinta categorización no puede implicar la consideración, en la actualidad, como rentas del trabajo en especie a integrar en la base imponible de los no residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente, de esos supuestos de exención establecidos en el artículo 42 de la LIRPF, en su redacción actual.

Por otro lado, la entrega de material informático sólo se consideró retribución en especie que no debía incluirse en la base imponible durante el periodo de 2007 a 2014, tal y como resulta de la Disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF, relativa a los gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, que establece:

“1. Los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, tendrá el siguiente tratamiento fiscal:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: dichos gastos e inversiones tendrán la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2.b) de esta Ley.

b) Impuesto sobre Sociedades: dichos gastos e inversiones darán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.

2. Entre los gastos e inversiones a que se refiere esta disposición adicional se incluyen, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega, actualización o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados.”.

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.