

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071079

DGT: 24-01-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0156/2019

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie exentas. *Vales de guardería entregados por empresas a sus empleados.* Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos 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; pues las mediaciones de pago no se califican como rendimientos del trabajo en especie. La retribución en especie ha de estar pactada con los trabajadores, ya sea en convenio colectivo o en el contrato de trabajo, estando la empresa obligada a suministrarles el bien, derecho o servicio. Con lo cual, teniendo en cuenta el art. 42.3.b) Ley 35/2006 (Ley IRPF), estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores, mediante la entrega a los empleados de vales que se aplican a costear los gastos de dicha naturaleza.

Deducciones. Maternidad. En cuanto a la deducción por maternidad del art. 81 Ley IRPF, los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción. Y en la medida en que los gastos de guardería satisfechos por medio de vales guardería no cumplan los requisitos para la aplicación de la exención del art. 42.3.b) Ley IRPF, lo que ocurriría, por ejemplo, cuando no se tratara de retribuciones en especie por corresponder a mediaciones de pago, a dichos gastos podría resultarles de aplicación la deducción.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 42.3.b) y 81.

Descripción sucinta de los hechos:

La asociación consultante agrupa empresas emisoras de vales de servicios, como vales de guardería, que se entregan por determinadas empresas como retribución a sus empleados, para costear los gastos en guarderías en que incurren dichos empleados.

Cuestión planteada:

Compatibilidad entre la exención prevista en el artículo 42.3.b) y la deducción por guarderías del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

Con carácter general, el artículo 42.1 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), recoge la siguiente definición de rentas en especie:

“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”.

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 del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de 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 los 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 el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

Entre dichas previsiones, el artículo 42.3.b) de la Ley del impuesto establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a:

“b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

Por lo tanto, estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que, cumpliendo los requisitos antes expuestos, consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores, mediante la entrega a los empleados de vales que se aplican a costear los gastos de dicha naturaleza.

Por lo que respecta a la deducción, el artículo 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), con efectos desde el 1 de enero de 2018, ha modificado el artículo 81 de la Ley del impuesto, estableciendo un incremento de la deducción por maternidad prevista en dicho artículo de hasta 1.000 euros anuales adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la deducción por maternidad hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, con los límites y requisitos establecidos en el referido artículo, entre los que se establece en el último párrafo del apartado 2 de dicho artículo que “A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley.”

De acuerdo con la redacción anterior, los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción.

Por ello, en la medida en que los gastos de guardería satisfechos por medio de vales guardería no cumplan los requisitos establecidos para la aplicación de la exención del artículo 42.3.b) de la Ley del impuesto antes reproducido, lo que ocurriría, por ejemplo, cuando no se tratara de retribuciones en especie por corresponder a

mediaciones en el pago, a dichos gastos podría resultarles de aplicación la deducción prevista en el citado artículo 81 de la Ley del impuesto, en la medida en que se cumplan los requisitos previstos en dicho artículo.

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 Función Pública.