
NUM-CONSULTA V2823-09

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 28/12/2009

NORMATIVA Ley 35/2006. Disp. Adic. 25ª

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante va a establecer con sus empleados un proyecto para suministrarles equipos informáticos. A los empleados que se adhieran al mismo se les descontará de su retribución bruta en un plazo de uno, doce o dieciocho meses el importe del equipo más el IVA correspondiente. A tal fin suscribirán la entidad y el empleado que se adhiera un acuerdo en el modificarán el contrato de trabajo sustituyendo parte de la retribución dineraria fija bruta por la entrega del equipo informático.

CUESTION-PLANTEADA Aplicación de la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 35/2006.

CONTESTACION-COMPLETA La disposición adicional vigésima quinta 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), establece lo siguiente:

“Gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

1. Los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010, para habitar 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”.

El referido artículo 42.2.b) de la Ley 35/2006 determina que no tendrán la consideración de rendimiento del trabajo en especie “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”.

Por tanto, el asunto que se plantea es la aplicación de esta no consideración como rendimiento del trabajo en especie al supuesto consultado.

Con carácter general, el artículo 42.1 de la citada Ley del Impuesto 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 adquiriera 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.

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, estemos 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 resultaría de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

En el supuesto planteado en la consulta, la entidad consultante desea ofrecer a sus empleados, mediante la modificación de los contratos de trabajo existentes (así se hace constar en el acuerdo que consta en el expediente y que se suscribe entre la empresa y el empleado), un cambio en la composición del sistema retributivo, de tal forma que se sustituirá parte de la retribución dineraria fija bruta por la entrega de un equipo informático. Con esta configuración, esta entrega quedaría amparada por lo dispuesto en la disposición adicional vigésima quinta y en el artículo 42.2.b), por lo que no tendría la consideración de rendimientos del trabajo en especie.

Lo que comunico a ustedes 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 (BOE del día 18).