

NUM-CONSULTA V2359-15

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 24/07/2015

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, artículos 42 y 43.
RIRPF, Real Decreto 439/2007, artículo 44.

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante va a financiar la realización de un curso de formación por parte de uno de sus trabajadores.

CUESTION-PLANTEADA Si el pago del curso tiene la consideración de retribución en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION-COMPLETA El importe satisfecho por la entidad consultante para el pago del curso tendrá la consideración de rendimiento del trabajo para el trabajador que es beneficiario del mismo con arreglo a lo dispuesto en 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), en adelante LIRPF, que establece que 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. Por otra parte, el artículo 42.1 de la LIRPF dispone 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”. 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 la entidad consultante y el trabajador, consistentes en la utilización, consumo u obtención por este 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 aquél rendimientos del trabajo en especie. Los referidos 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 en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa por tal concepto no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación las previsiones del artículo 43.1.1º d) de la LIRPF, lo que comportaría valorar esta retribución en especie por su coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En el supuesto planteado en la consulta, la entidad consultante manifiesta que se va a acordar la novación del contrato de trabajo existente, produciéndose un cambio en la

composición del sistema retributivo, de tal forma que se sustituirán parte de las retribuciones dinerarias del trabajador por esta retribución en especie (pago del curso de formación). En este caso, no estaríamos ante un supuesto de mediación en el pago, sino ante retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo.

Además, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 42.2 de la LIRPF donde se excluyen de la consideración como rendimientos del trabajo en especie, entre otros, el siguiente supuesto regulado en la letra a) del mencionado precepto:

“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”.

De acuerdo con el apartado anterior, se desprende que, para que los gastos en que incurra la entidad consultante no tengan la consideración de rendimientos del trabajo en especie, es necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.- Que los estudios para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, estén dispuestos y financiados en su totalidad directamente por las empresas (no cabe financiación parcial), siendo indiferente que los cursos se impartan por aquéllas o por otras personas o entidades especializadas.

2.- Que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal, y

3.- Que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Al respecto se debe señalar que la adecuación de los contenidos formativos en que consista la actualización, capacitación o reciclaje, a las necesidades derivadas del desarrollo de las actividades o de las características del puesto de trabajo del empleado a quien va dirigido el curso, es una cuestión de hecho y no corresponde valorarla a este Centro Directivo.

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.