

**LOS RENDIMIENTOS EN ESPECIE DEL TRABAJO PERSONAL  
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.  
ESTUDIO DE LA LEY 40/1998**

Por D.<sup>a</sup> ROSA GALAPERO FLORES  
*Profesora Titular de Escuela Universitaria de Derecho Financiero  
y Tributario de la UEX  
Doctora en Derecho*

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA DEL IMPUESTO
2. LA REGULACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL
  - 2.1. DEFINICIÓN DEL TÉRMINO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL
  - 2.2. LA DETERMINACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS NETOS DEL TRABAJO PERSONAL
3. LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE DEL TRABAJO PERSONAL
  - 3.1. NOCIONES SOBRE LAS RENTAS EN ESPECIE DEL TRABAJO PERSONAL
  - 3.2. REGULACIÓN LEGAL DE LAS RENTAS EN ESPECIE
  - 3.3. VALORACIÓN DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE DEL TRABAJO PERSONAL

## 1. INTRODUCCIÓN. ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA DEL IMPUESTO

La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas era necesaria por cuanto nos encontrábamos ante un impuesto obsoleto y que había sido objeto de varias reformas parciales que venían a desdibujar el impuesto implantado en virtud de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F. Entre todas las reformas llevadas a cabo, son destacables las que provinieron de las siguientes normas:

- La reforma de los incrementos y disminuciones de patrimonio, llevada a cabo por el Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio.
- El nuevo sistema de financiación autonómica establecido en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.
- El régimen de tributación de las pequeñas y medianas empresas establecido en las Leyes 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, y 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

La situación que aparecía ante los ojos del contribuyente, tras estas reformas parciales, era caótica especialmente por el excesivo fraccionamiento del Impuesto en la regulación de las distintas bases imponibles que lo integraban.

A todo lo anterior, hay que añadir que la legislación del Impuesto debía adaptarse al proceso de competitividad fiscal internacional en el que se encuentra inmerso nuestro país, y en suma al adecuamiento de los distintos supuestos de hecho que integran el Impuesto. A parte de este somero repaso por las necesidades que acuciaban la reforma, la *Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*<sup>1</sup>, estableció cuáles eran precisamente los motivos que daban lugar a esta reforma y los principios sobre los que sustentaban el que iba a ser el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La reciente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobada a últimos de diciembre de 1998 ha llevado a cabo una reforma del citado Impuesto, que es uno de los pilares del sistema tributario español, por tratarse, por un lado, de un impuesto que afecta a la mayoría de los ciudadanos que tie-

---

<sup>1</sup> *Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, 13 de febrero de 1998, Ministerio de Economía y Hacienda, págs. 61 y ss.

nen su residencia habitual o que perciben rentas en España; y, por otro lado, es una de las vías por las que mayor ingresos afluyen a la Hacienda Pública Española<sup>2</sup>.

No podemos decir con total contundencia que haya habido una reforma sustancial de este Impuesto, –porque se sigue manteniendo el esquema de imposición sobre la renta instaurado por la Ley 44/1978 reguladora de este impuesto–, sino más bien, se ha tratado de adaptarlo en ciertos aspectos cuya regulación no era adecuada, por cuanto, se trata de un impuesto que desde su última ley reguladora, la Ley 18/1991, ha sido objeto de numerosas e importantes modificaciones.

Pero indudablemente, uno de los supuestos de hecho gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que a un mayor número de contribuyentes afecta es la regulación de los rendimientos del trabajo, la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto establece que la reforma ha afectado a estos rendimientos de forma muy favorable respecto a la situación anterior, mediante la fijación de nuevas reducciones y, en particular, con la creación de una reducción específica para estos rendimientos que hace perder peso a la aportación de los asalariados respecto a las demás fuentes rentas de renta. (No significa que compartamos estas palabras el hecho de transcribirlas aquí.) Aparte de esta reforma concreta, –y la que ha recaído sobre la aplicación del coeficiente reductor a los rendimientos del trabajo generados en más de dos años o los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo–, que afecta a las reducciones citadas en la propia Exposición de Motivos de la Ley, no se aprecian modificaciones sustanciales respecto a la ley de 1991 por cuanto se mantiene la misma estructura de liquidación de este tipo de rendimientos, ahora bien, si se han producido ciertas novedades.

## 2. LA REGULACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

El hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la obtención de renta por parte del contribuyente, y uno de los rendimientos que integra esta renta son los que provienen del trabajo, según establece el art. 6 de la Ley 40/1998, se trata del supuesto de hecho de mayor importancia recaudatoria en la actualidad porque la aportación a la base imponible agregada a nivel nacional del Impuesto superó en el ejercicio el 83%<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Y tal y como ha puesto de manifiesto Muñoz del Castillo, entre todos los conceptos gravados por el impuesto, «el que tiene mayor trascendencia, no solo por el número de contribuyentes a los que afecta sino también desde la perspectiva recaudatoria, es el de los rendimientos del trabajo». En «Los rendimientos dinerarios del trabajo», en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, Lex Nova, 2000, pág. 264.

<sup>3</sup> Cfr. «Rendimientos del Trabajo. Rentas especie /arts. 16 a 18 y 43-44) en la obra de AA.VV., *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No residentes*, Cuatrecasas, Pamplona, Editorial Aranzadi, 2000, pág. 276.

La regulación básica de los rendimientos del trabajo personal se encuentra en el Título II de la Ley 40/1998, en los arts. 16 a 18, 43 y 44, y en el Título II del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Son diversas las novedades que se han llevado a cabo en la regulación de estos rendimientos, con independencia de un mayor desarrollo en su epígrafe correspondiente en este trabajo:

- La consideración como rendimientos del trabajo de ingresos que eran calificados como rendimientos de actividad en la normativa anterior, como son los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, así como los rendimientos derivados de las relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos y de representantes de comercio.
- La incorporación de nuevos gastos deducibles de los rendimientos del trabajo, como son las cuotas satisfechas a Colegios Profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite establecido reglamentariamente, y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona física de la que recibe los rendimientos.
- Se ha sustituido el porcentaje de deducción por gastos de difícil justificación del 5% o del 15%, por otro tipo de reducciones que varían según el importe de rendimientos netos del contribuyente de que se trate.
- Nuevo tratamiento de los rendimientos irregulares. Este tipo de rendimientos generados en más de un años ya no se anualizarán, sino que se les aplica un coeficiente corrector y el resultado de esta operación pasa a integrar la parte general de la base imponible.

## 2.1. DEFINICIÓN DEL TÉRMINO RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERSONAL

La nueva Ley del I.R.P.F. establece en el art. 16.1 la definición genérica de los rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes términos:

«Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dineraria 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».

Se mantiene la definición que contenía el art. 24 de la Ley 18/1991 reguladora del impuesto, por lo que se ha respetado el criterio de la Comisión creada para elaborar las propuestas de reforma del I.R.P.F.

De la misma podemos extraer las siguientes características que afecta a este tipo de rendimientos:

- Se considera como rendimiento íntegro del trabajo cualquier «contraprestación o utilidad»<sup>4</sup>, esto es, cualquier tipo de remuneración, en esta definición se encuentran recogidos expresamente tanto las retribuciones dinerarias como las percibidas en especie, que a juicio de Menéndez Moreno, se trata de «una indicación totalmente prescindible, si se tiene en cuenta el viejo aforismo jurídico que reconoce que donde la Ley no distingue no se debe distinguir, con lo que sin indicación expresa al respecto resulta evidente el sometimiento al Impuesto de todos los rendimientos, sea cual sea la forma dineraria o en especie, en que se materialicen». La percepción de las retribuciones en especie del trabajo personal tienen un límite, forman parte del salario y no pueden superar el 30% de las percepciones salariales del trabajador<sup>5</sup>. No obstante, la regulación de este tipo de retribuciones se encuentra en preceptos distintos, arts. 43 y 44, a los que regulan los rendimientos del trabajo, situación que no se producía bajo la vigencia de la Ley de 1991. Esto implica que no únicamente se pueden recibir retribuciones en especie que provengan del trabajo personal, sino se trata de un tipo de retribución encuadrable en el resto de rendimientos.
- Tanto los ingresos dinerarios como los rendimientos en especie proviene de una relación laboral, directa o indirecta entre el pagador de los rendimientos y el receptor. Esto es, en palabras de Muñoz del Castillo<sup>6</sup>, que «se trata de un trabajo dependiente o por cuenta ajena lo que conlleva, a su vez, que el empleador asume el riesgo de su actividad el empleado debe cumplir con los cometidos que se le asignan, percibiendo por ello una remuneración». La situación de dependencia entre el trabajador y el pagador de los rendimientos puede tener su base en una relación laboral o estatutaria, nueva mención introducida por la Ley 40/1998, a diferencia de la Ley de 1991.
- Se toma como referencia el carácter excluyente los rendimientos que puedan ser encuadrados en la fuente calificada como rendimientos de actividad eco-

---

<sup>4</sup> En torno a la utilización de estos términos por parte del legislador, la doctrina ha señalado que hubiera bastado con el empleo del término contraprestación donde también se consideran incluidas las posibles utilidades derivadas del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria. «Rendimientos del Trabajo. Rentas especie (arts. 16 a 18 y 43-44) en la obra de AA.VV., *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No residentes*, ob. cit., pág. 283; Menéndez Moreno, escribe en torno a esta delimitación legal que se trata de una redundancia por tanto es innecesario repetir lo mismo con distintas palabras. «Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario», en la obra colectiva, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 60.

<sup>5</sup> Art. 26.1 del Estatuto de los Trabajadores.

<sup>6</sup> En «Los rendimientos dinerarios del trabajo», ob. cit., pág. 266. En términos semejantes Pérez Royo, I., que señala al respecto que: «La clave de bóveda del concepto no es, pues, que estos rendimientos provengan del trabajo del contribuyente, lo que puede darse también con ciertos rendimientos empresariales o profesionales-, sino del trabajo prestado por cuenta ajena». En *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3.<sup>a</sup> edición, Madrid, Marcial Pons, 2000, pág. 88.

nómica, lo que implica atribuir un carácter residual a los rendimientos del trabajo respecto de los rendimientos de actividades económicas<sup>7</sup>.

- Tras esta definición el art. 16 elabora una relación de retribuciones que tienen la consideración de rendimientos íntegros del trabajo personal, a título de ejemplo, lo que significa que en el caso de existir algún tipo de retribución que reúna las características que establece la normativa citada, también tendrán la consideración de retribuciones del trabajo, entre esta lista se encuentran los sueldos, salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, dietas y asignaciones para gastos de viaje. A continuación determina una serie de prestaciones que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, se trata de un imperativo legal, aunque alguna de las citadas pudiera encajar en otro supuesto de hecho del I.R.P.F. de los definidos en su ley reguladora, este es el caso de rendimientos de actividad en la normativa anterior, como son los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, así como los rendimientos derivados de las relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos y de representantes de comercio. Pero esta matización no tiene sentido alguno por cuanto cuando se reúnan estas circunstancias sencillamente son rendimientos de actividad económica puesto que al darse la obtención de los rendimientos por cuenta propia, no puede haber relación de dependencia con un tercero mediante un contrato laboral o similar, porque ambas situaciones son excluyentes, o se es trabajador por cuenta ajena o se obtienen rendimientos por cuenta propia<sup>8</sup>. Ahora bien, como pone de manifiesto Menéndez Moreno<sup>9</sup> la alusión a esta situación no carece de fundamento, lo que sucede es que esta no ha sido la forma más clara de regularla.

Por tanto, se divide en dos apartados distintos, dos grupos de situaciones que atienden a la misma necesidad, delimitar qué tipo de rendimientos son rendimientos del trabajo, que como bien ha manifestado Menéndez Moreno<sup>10</sup> «carece de sentido ordenar en dos apartados distintos todas las situaciones que el legislador considera incluidas entre los rendimientos que directa o indirectamente proceden del trabajo personal, ya que si se están poniendo ejemplos de las mismas situaciones en los dos apartados, lo procedente es agruparlos en uno

<sup>7</sup> En el mismo sentido se pueden consultar los trabajos de los profesores Muñoz del Castillo, en «Los rendimientos dinerarios del trabajo», ob. cit., pág. 267, y Menéndez Moreno, «Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario», ob. cit., pág. 61.

<sup>8</sup> De la misma opinión es Pérez Royo, I., en *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3.ª edición, Madrid, Marcial Pons, 2000, pág. 91.

<sup>9</sup> «Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario», ob. cit., pág. 64.

<sup>10</sup> «Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario», ob. cit., pág. 61.

solo, tal y como por otra parte se hacía en la legislación anterior, y concretamente en el art. 25 de la Ley 18/1991».

En consecuencia, tras los comentarios realizados en torno a las características que se desprenden de la definición contenida en el art. 16.1 de la Ley 40/1998, esta no ha venido a mejorar la existente en 1991, sino que ha añadido nuevos términos que inciden sobre lo ya expresado previamente.

## 2.2. LA DETERMINACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS NETOS DEL TRABAJO PERSONAL

Los rendimientos netos del trabajo personal son el resultado de disminuir los rendimientos íntegros en la cuantía de los gastos deducibles tal y como indica el art. 17.1 de la Ley objeto de comentario, la alusión al cálculo del rendimiento neto es idéntica a la contenida en su precedente normativo de la Ley 18/1991, como también es muy similar la relación de gastos deducibles a disminuir de los rendimientos íntegros, excepto dos partidas que se han incorporado como novedad en la Ley 40/1998, estas son:

- Por un lado, la letra d) del art. 17.3 establece como partida deducible las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca. Deducción, que como bien ha manifestado Menéndez Moreno<sup>11</sup>, es acertada porque en ocasiones «determinados perceptores de rendimientos del trabajo dependiente está obligados a su colegiación (médicos, abogados, entre otros) para desarrollar su trabajo incluso en régimen laboral de dependencia; además estos costes de colegiación son por su cuenta, y dado el carácter necesario de los mismos para la obtención de sus ingresos, deben lógicamente considerarse gastos deducibles».
- En segundo lugar, la letra e) del art. 17.3 determina que también son deducibles «los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 50.000 pesetas anuales». Límite que es demasiado bajo por cuanto cualquier gasto por este concepto superará en mucho la cantidad establecida de 50.000 pesetas.

Como hemos señalado, la forma de calcular los rendimientos netos del trabajo es la misma que en la Ley de 1991, deduciendo de los rendimientos íntegros los gastos deducibles, ahora bien, antes de practicar la deducción, habrá rendimientos íntegros sobre los cuales será posible practicar otro tipo de reducciones que atienden al tiempo de generación.

---

<sup>11</sup> «Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Determinación de la renta gravable. Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario», ob. cit., pág. 64.



Y como última novedad tras realizar las operaciones citadas, el resultado obtenido de estas será objeto de una nueva reducción que esta vez atiende a la cuantía del rendimiento neto obtenido, de esta forma es como el legislador pretende hacer efectivo el mejor tratamiento fiscal que con esta nueva Ley quiere dar a los rendimientos del trabajo personal.

### 3. LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE DEL TRABAJO PERSONAL

#### 3.1. NOCIONES SOBRE LAS RENTAS EN ESPECIE DEL TRABAJO PERSONAL

Las retribuciones en especie fueron reguladas en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo esta una de sus aportaciones más significativas, tal y como han escrito Cazorla Prieto y Peña Alonso<sup>12</sup>: «La acentuada progresividad del Impuesto estudiado había desencadenado la tendencia de trasvasar retribuciones dinerarias hacia otras no dinerarias, con la subsiguiente escapatoria fiscal. El legislador de 1991 reaccionó decididamente contra esta tendencia, despejando toda duda y remachando la sujeción de estas retribuciones al Impuesto». No obstante, la Ley 44/1978 ya sujetaba a gravamen este tipo de rentas, que únicamente contenía reglas de valoración para las retribuciones en especie que consistían en el disfrute de la vivienda por el trabajador. Realmente fue la Ley 18/1991 la que pretendió una tributación efectiva de este tipo de rentas.

Si alguien ha estudiado de forma exhaustiva la regulación de las retribuciones en especie del trabajo personal, ha sido el profesor Moreno Fernández<sup>13</sup>, por lo que además de remitirnos a su obra, también esta nos va a servir de base fundamental para desarrollar este epígrafe.

No podemos decir que exista una definición doctrinal de la expresión rentas en especie, por cuanto se parte de las precisiones legales (como vemos en el siguiente epígrafe) para determinar la configuración del término. No obstante, vamos a analizar siquiera sea brevemente algunas nociones antes de entrar en el desarrollo positivo del término.

Estas retribuciones no pueden encuadrarse dentro de los denominados «fringe benefits» puesto que estos admiten la existencia de beneficios dinerarios; y, por otro lado, tampoco se trata de liberalidades del empresario hacia el trabajador, puesto que se trata de contraprestaciones que deben incluirse en la retribución total del trabajador, convergen una serie de circunstancias sobre este término, que son las siguientes: tienen su origen en la relación laboral entre el pagador de los rendimientos y quien las percibe que trabaja por cuenta ajena; los bienes, derecho o servicios mediante los cuales se retribuye en especie deben ser utilizados para fines particulares; deben formar parte de la retribución total

<sup>12</sup> *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Pamplona, Aranzadi, 1999, pág. 91.

<sup>13</sup> *Las retribuciones en especie del trabajo personal*, Valladolid, Lex Nova, 1994.

que percibe el trabajador; debe ser susceptible de convertirse en términos monetarios<sup>14</sup>.

Tomando como base estas características Moreno Fernández<sup>15</sup> ha elaborado una definición de las retribuciones en especie en los siguientes términos: «Son rendimientos del trabajo en especie, las contraprestaciones o liberalidades remuneratorias, de naturaleza no dineraria, que siendo individualizables en el sujeto pasivo y convertibles en términos en términos monetarios, consistan en la adquisición de la propiedad o el disfrute, de bienes, derechos o servicios, y además se obtengan en beneficio propio, o del cónyuge o hijos del sujeto pasivo que convivan con éste, o de cualquier otro pariente o persona que se encuentren a su cargo, y lo sean gratuitamente o por precio inferior al coste para el empleador, o en defecto de dicho coste, con referencia al precio de mercado, y siempre y cuando, impliquen un ahorro de renta para aquél».

### 3.2. REGULACIÓN LEGAL DE LAS RENTAS EN ESPECIE

Como ya hemos hecho referencia en el segundo epígrafe de este trabajo, el legislador considera como rendimientos íntegros del trabajo personal los percibidos en forma no dineraria, esto es, las denominadas retribuciones en especie.

En primer lugar, hay que llamar la atención sobre el lugar en que el legislador ha regulado este tipo de rentas, en el capítulo IV donde se establece la normativa aplicable a las reglas especiales de valoración, en concreto son los arts. 43 y 44<sup>16</sup>, donde se determinan las rentas en especie y la valoración de estas rentas en especie, respectivamente, es decir, se ha eliminado la regulación de las rentas en especie en sede de cada uno de los rendimientos donde se daba la posibilidad de percibir este tipo de rendimientos.

Esta regulación, en principio, no tiene por qué generar críticas ni a favor ni en contra; pero si por un lado, nos encontramos ante el hecho que los dos tipos de rendimientos que se pueden percibir en especie son los del trabajo personal y los del capital, y en concreto el mobiliario, aparte de ganancias patrimoniales; y por otro lado, que el art. 44 cuando regula la valoración de las rentas especie dedica la mayor parte de su contenido a regular las rentas en especie que tie-

<sup>14</sup> Para un mayor desarrollo de estas características véase el trabajo de Moreno Fernández, *Las retribuciones en especie del trabajo personal*, ob. cit., págs. 164 y ss.

<sup>15</sup> *Las retribuciones en especie del trabajo personal*, ob. cit., pág. 241.

<sup>16</sup> La profesora Vega Herrero ha manifestado algunas observaciones en cuanto a la ubicación de estos preceptos: «la primera es el desajuste que se aprecia entre el rótulo del capítulo y el contenido de los preceptos mencionados; en particular el art. 43, destinado a delimitar las rentas en especie, no incluye regla de valoración alguna por lo que su ubicación es discutible. En cuanto a la pretensión de validez universal de la nueva normativa para todas las retribuciones en especie parece un objetivo fallido puesto que se refiere casi en exclusiva a las del trabajo personal, siendo demostrativo de lo dicho la práctica coincidencia existente entre los preceptos reseñados y los arts. 26 y 27 de la Ley anterior que, como es sabido, regulaban las retribuciones en especie derivadas de esta fuente». «Los rendimientos del trabajo en especie», en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, Lex Nova, 1999, pág. 294.

nen su origen en la realización del trabajo personal, porque nada dice en torno a las rentas en especie del capital mobiliario, y en torno a las ganancias patrimoniales en especie remite a la regulación contenida en los arts. 32 y 35 que se encuentran en la Sección 4.<sup>a</sup>, capítulo I, título II que regula las ganancias y pérdidas patrimoniales, no tiene mucho sentido, esta regulación en capítulo y preceptos distintos de los que regulan los rendimientos del trabajo<sup>17</sup>.

En torno a estas rentas, el art. 43 las define como «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien las conceda», y excluye expresamente de la consideración de rentas en especie los supuestos en que «el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios...».

El primer comentario que nos sugiere esta definición es la siguiente, el legislador ha utilizado para definir las rentas en especie en general, la misma definición que con anterioridad, en la Ley 18/1991, utilizaba para definir las retribuciones en especie del trabajo personal, no entendemos cómo utiliza los mismos términos para definir el género y la especie, otra razón más para no encontrar mucho sentido al cambio de lugar de este asunto en el articulado de la Ley, como ya hemos señalado anteriormente, por tanto, ha seguido en su totalidad lo que establecía el art. 26 de la Ley 18/1991<sup>18</sup>.

En consecuencia, y conforme a la dicción legal, los requisitos que deben concurrir en una retribución para que esta sea calificada de renta en especie son las siguientes:

- La utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios.
- El disfrute para fines particulares, en consecuencia, no se dispondrá del bien, derecho o servicio en horas ni para motivos de trabajo.
- Inexistencia de contraprestación por parte del receptor o por precio inferior al normal de mercado.

---

<sup>17</sup> En el mismo sentido, García Ovies-Sarandeses, «Determinación de la base imponible y liquidable. Integración y compensación de rentas. Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración. Regímenes de determinación de la base imponible», en la obra colectiva, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valladolid, Lex Nova, 1999, pág. 178; Vega Herrero, «Los rendimientos del trabajo en especie», en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 294.

<sup>18</sup> La única modificación que se aprecia, siguiendo los comentarios de Vega Herrero, es la que afecta al término «retribuciones en especie» que ahora pasa a denominarse «rentas». «Esta modificación no es sustancial a efectos de nuestro análisis ya que las rentas del trabajo personal que en el impuesto se gravan no son sino las retribuciones del trabajo dependiente o asalariado, que pueden ser en dinero o en especie, por lo que tan correcto es hablar de renta como de retribución, de ahí la intrascendencia de este cambio terminológico». «Los rendimientos del trabajo en especie», en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 295.

- No es necesario que exista un gasto real para la persona que entrega la renta en especie.

Ahora bien, a estas características establecidas en el art. 43 de la Ley 40/1998 es preciso añadir que también deben cumplirse el resto de condiciones para tratarse de una retribución del trabajo personal, especialmente la derivación del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria de forma directa o indirecta, porque dentro de este concepto se incluyen tanto las retribuciones dinerarias como las obtenidas en especie, por tanto, como ha señalado la profesora Vega Herrero<sup>19</sup>, «la derivación del trabajo personal es una idea omnicomprendensiva que permite incluir tanto las rentas en especie que constituyen una retribución del trabajo desempeñado como aquellas que sin ser una compensación estricta al trabajo realizado, van aparejadas a la relación laboral».

Una vez determinados los requisitos para la existencia de una renta en especie, el art. 43 de la Ley establece los supuestos que «no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie». Lo primero que podemos apreciar en el texto legal es la referencia únicamente a supuestos que no se consideran rentas del trabajo en especie, pero no alude a otro tipo de renta en especie, como podría ser del capital mobiliario o de otro tipo. Supuestos que ya contenía el art. 26 de la Ley 18/1991, no obstante, el vigente art. 43 recoge mayor número de hipótesis<sup>20</sup>. Estos supuestos que no se consideran retribución en especie del trabajo son los siguientes:

- a) La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 500.000 pesetas anuales o 1.000.000 de pesetas en los últimos cinco años en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el art. 42 del Real Decreto 214/1999 que establece los supuestos en los que la exención puede resultar aplicable, siendo estos los dos siguientes:
  - La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.
  - En el caso de los grupos de sociedades en los que concurran las circunstancias previstas en el art. 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del

<sup>19</sup> Vid. en el mismo sentido, Vega Herrero, «Los rendimientos del trabajo en especie», en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 299.

<sup>20</sup> En cuanto a la calificación de estos supuestos como de no sujeción o de exención, véase Vega Herrero, «Los rendimientos del trabajo en especie», en la obra colectiva, *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., págs. 300 y 301.

grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de la sociedades que formen parte del grupo.

En ambos casos la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración pública titular de las acciones.

- b) 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.

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el art. 43 que establece que la exención resultará aplicable incluso cuando la prestación efectiva de la actividad de formación se efectúe por personas o entidades especializadas y ajenas a la propia empresa, además establece que los posibles gastos de locomoción, manutención y estancia derivados de la asistencia a estas actividades se regirán por lo dispuesto para las cantidades que, en concepto de dieta, puedan quedar exceptuadas de gravamen.

- c) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine. Estos requisitos están establecidos en el art. 45 del Real Decreto 214/1999 y son los siguientes:

- Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.
- Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen.

Si para la prestación del servicio se utilizan fórmulas indirectas, tales como la entrega al empleado o trabajador de vales de comida o documentos similares, además de los requisitos señalados anteriormente se observará lo siguiente:

- La cuantía de la fórmula indirecta de la prestación del servicio no podrá superar 1.300 pesetas diarias. Si la cuantía fuese superior, existirá retribución en especie por la diferencia.
- Los vales o documentos deberán estar enumerados, expedidos de forma nominativa, y en ellos deberá figurar su importe nominal y la empresa emisora.
- Serán intransmisibles.
- No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

- Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.
  - La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de las entregas a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión del número de documento y día de entrega.
- d) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.
- e) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.
- f) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador, en las condiciones y con los límites que reglamentariamente se establezcan. Estas condiciones son las establecidas en el art. 45 del Real Decreto 214/1999 y son las siguientes:
- Las primas o cuotas satisfechas quedarán exentas en la parte que no exceda de 60.000 pesetas anuales por trabajador. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.
  - La cobertura de enfermedad además de al propio trabajador, podrá alcanzar a su cónyuge o descendientes, en cuyo caso el límite de 60.000 pesetas se elevará hasta 200.000 pesetas anuales.

### 3.3. VALORACIÓN DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE DEL TRABAJO PERSONAL

El art. 44 de la Ley 40/1998 establece las normas para la valoración de las retribuciones en especie en general, dentro de las cuales se incluyen las rentas en especie que tienen su origen en el trabajo personal.

Citado precepto abre las reglas de valoración estableciendo que con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal de mercado, ahora bien en los casos en que la contraprestación recibida por el trabajador no sea totalmente gratuita para este, es decir, que el perceptor haya pagado algún precio, la retribución en especie no se valorará por el simple valor de mercado del bien, derecho o servicio obtenido, sino por la diferencia entre el precio pagado por el empleado, que será inferior al valor normal de mercado, y el citado valor de mercado<sup>21</sup>.

El establecimiento de esta regla general hace que nos enfrentemos a la tarea de determinar que debemos entender por valor normal de mercado, habiendo sido muchos y muy buenos los trabajos al respecto, y puesto que realizar un estudio exhaustivo de este concepto indeterminado desbordaría las pretensiones de este trabajo, podemos decir que el valor normal de mercado, aparte de ser un concepto jurídico indeterminado, la expresión valor de mercado en los distin-

<sup>21</sup> En el mismo sentido, VV.AA., «Rendimientos del Trabajo. Rentas especie /arts. 16 a 18 y 43-44) en la obra de AA.VV., *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No residentes*, ob. cit., pág. 447.

tos tributos, tanto estatales como locales, que integran el sistema tributario español, son bastante amplias, pero esto no significa, ni muchos menos, que se trate de un término delimitado y conceptualizado con exactitud, sino que, por el contrario, nos encontramos ante una expresión que no está definida ni delimitada, pero que, a pesar de ello, es una figura valorativa basilar en el ordenamiento tributario español. En este trabajo no pretendemos, llegar a una teoría concluyente al respecto, ni emitir una definición concreta de este concepto<sup>22</sup>, –definiciones que como ha indicado Varona Alabern<sup>23</sup>, «sólo reducen el problema, pero no lo resuelven totalmente, ya que aún persiste el suficiente relativismo como para dificultar la identificación y concreción de dicho valor»–, sino más bien, es nuestra intención, realizar un análisis del estado de la cuestión en la actualidad.

Pero no sólo en el campo del Derecho Financiero y Tributario existen continuas referencias al valor de mercado, esta circunstancia también se produce en el Derecho Mercantil, donde para cuantificar muchas operaciones, como es el caso de las que se producen en el Mercado de Valores; en la contratación bursátil o en el contrato de seguro, se acude al valor de mercado como referencia.

Además, el valor de mercado es utilizado, con frecuencia, en régimen de sinonimia con otros conceptos, como el de valor venal, precio de mercado, ¿y realmente son sinónimos estos términos, o por el contrario, cada uno de ellos encierra un significado distinto y están destinados a valorar situaciones diferentes? Planteamiento que también podemos hacernos en relación con el concepto de valor real –término que no ha sido bien visto por la doctrina<sup>24</sup> y en cuyo examen no vamos a tratar porque sería objeto de un trabajo distinto–, esto es, si es posible identificar estos criterios<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> La doctrina ha definido el término objeto de estudio, y como se puede comprobar, en todas estas definiciones encontramos las mismas características, esto es, se refieren al precio que pagaría un tercero en el mercado por ese elemento patrimonial. Algunas de estas definiciones son las siguientes: Varona Alabern ha establecido al respecto: «Precio que se pagaría por un determinado bien en condiciones normales de mercado». En su trabajo «Artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Bienes inmuebles», en la obra con AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez* (Dir.: Simón Acosta), Pamplona, Aranzadi, 1995, pág. 1561; De Pablos Escobar: lo ha definido como «el precio más probable obtenido por la venta de un bien en condiciones normales», en *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, Monografía, n.º 86, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, pág. 344.

<sup>23</sup> En su trabajo, «Artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Bienes inmuebles», ob. cit., pág. 1561.

<sup>24</sup> Al respecto, y por todos puede verse, Checa González, en «Base imponible y comprobaciones de valores catastrales en las operaciones *mortis causa*», en la obra con AA.VV., *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 1989, pág. 1130.

<sup>25</sup> Véase como muestra de autores que consideran que el valor real puede identificarse con el valor de mercado: Calvo Ortega, señala que el valor real es el que «habría sido fijado por el mercado si el negocio jurídico hubiese sido oneroso y las partes hubiesen estado en una situación de independencia». En la obra con VV.AA., *La fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, Valladolid, Ed. Lex Nova, 1989, págs. 347 y ss.; Eserverri Martínez, en «La valoración en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», en la obra con AA.VV., *Valoración en Derecho Tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 146, y en «El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»,

Es preciso señalar que el valor real, concepto jurídico indeterminado<sup>26</sup>, hace referencia al valor los bienes en sí mismos, y el valor de mercado, alude a precios generales, promediados pero está condicionado por situaciones concretas como son, por un lado, la decisión de los sujetos, porque el valor de mercado hace referencia al precio que pagaría un tercero en condiciones normales de mercado; y por otro lado, las propias condiciones normales de mercado. La función a desempeñar por el valor de mercado si puede ser el referente o punto de partida para determinar el valor real<sup>27</sup>, referencia que se hace necesaria por la misma imprecisión del término valor real, pero no se trata de expresiones que aludan a una misma situación, sino que, como hemos señalado, el valor de mercado es el arranque para poder determinar de alguna forma la imprecisión que encierra el término valor real.

No nos resulta ajeno que hemos optado por el estudio de una materia que puede resultar muy extensa si no es acotada en su inicio, para ello vamos a dividir el estudio en dos grandes apartados, imposición estatal e imposición local, que se irán a su vez dividiendo atendiendo a los distintos tributos que integran cada uno de estos tipos de imposición que graven la renta y la titularidad de los elementos patrimoniales, vamos a detenernos únicamente en los impuestos cuyas referencias a este concepto suscitan más interés. Y además queremos señalar, con la intención también de delimitar el tema de estudio, que no entraremos en el desarrollo de la comprobación de valores, instituto que es aplicable a los infinitos supuestos en los cuales el valor de mercado se presenta como magnitud para fijar la base imponible del impuesto que se trate.

---

*Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 22 (1994), págs. 184 y ss.; Caamaño Anido, en *Régimen fiscal de las Donaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, pág. 173.

En torno a esta cuestión, el Tribunal Supremo en Sentencia de 1 de diciembre de 1993 estableció que el valor real en las transmisiones patrimoniales onerosas donde haya un precio es el precio de mercado de los bienes, en lo siguientes términos:

«En las enajenaciones onerosas de bienes donde exista un precio marcado por la ley, o determinado por Autoridades o Funcionarios idóneos para ello, este será la base impositiva que corresponda al acto gravado». En el mismo sentido, entre otros muchos pronunciamientos, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en Sentencia de 31 de marzo de 1999, que establece que: «en las subastas públicas, el precio de adjudicación es, por imperio de la Ley el valor real, que coincide en este caso con el precio cierto o verdadero, por lo que no es posible sustituirlo por otro distinto superior o inferior, (...)». En *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 7, 1999, pág. 824; Sentencia del Tribunal superior de Justicia de Canarias de 16 de octubre de 1998, en *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 20, 1999, págs. 729 a 731 y Sentencia del Tribunal Superior de Castilla y León/Valladolid de 15 de abril de 1999. En *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 10, 1999, págs. 311-312.

Pero no tiene necesariamente que coincidir con el valor de mercado y así lo ha establecido en Sentencia de 10 de mayo de 1999. En *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 9, 1999, pág. 317.

<sup>26</sup> Cfr. Agullo Agüero, en «La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial. Valor catastral y valor real en la Contribución Territorial Urbana. Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en la obra con AA.VV., *Valoración en Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1991, pág. 248.

<sup>27</sup> Véase en este sentido, Poveda Blanco, en «La comprobación de valor de los bienes inmuebles transmitidos. Un problema en vías de solución», en *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 22 (1994), pág. 57.



Y tras esta premisa establece algunos supuestos de rentas en especie cuya valoración se realiza de forma específica, estas son las siguientes:

- La cesión al trabajador del uso gratuito de la vivienda, que es la retribución en especie más típica y extendida, su importe será el 10% del valor catastral, sin que la valoración resultante pueda exceder del 10% de las restantes contraprestaciones del trabajo. Esta regulación trae consigo varias novedades con respecto a la contenida en la Ley 18/1991 en torno a este aspecto, en primer lugar se elimina la distinción entre que la vivienda cedida al trabajador fuera propiedad del pagador o hubiera sido alquilada previamente por este. A partir de ahora, es indiferente esta circunstancia a la hora de valorar. Otra de las novedades se refiere al hecho de que el valor catastral de la vivienda hubiera sido objeto de revisión, conforme a lo establecido en la Ley reguladora de las Haciendas Locales, y si este valor revisado hubiera entrado en vigor a partir del año 1994 o posteriores, se aplicará el porcentaje del 5%, en lugar del 10%. Asimismo, se aplicará el porcentaje del 5% sobre la mitad del valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio cuando el inmueble careciera de valor catastral o este no se hubiera notificado al titular. Y, por último, la ley establece un límite máximo a la hora de valorar era retribución en especie, que no podrá superar el 10% de las restantes contraprestaciones del trabajo, entendemos con Pérez Royo<sup>28</sup> que considerar como «restantes contraprestaciones» las que tengan el carácter de retribuciones salariales conforme al art. 46.1 del Estatuto de los Trabajadores.
- Otra de las valoraciones específicas es la que se fija para la valoración de la utilización o entrega de vehículos automóviles, y al respecto establece las siguientes posibilidades:
  - La entrega definitiva del vehículo al trabajador, se valorará por el coste de adquisición de aquél, impuestos incluidos, para el pagador.
  - La cesión del uso del vehículo, previamente adquirido por la empresa, se valorará en un 20% anual del coste de adquisición del vehículo, impuestos incluidos, por tanto se ha incrementado el porcentaje aplicable hasta 1998 en cinco puntos.
  - Si el vehículo cedido al trabajador no es propiedad del pagador, se aplicará el porcentaje del 20% sobre el valor de mercado que corresponda al mismo si fuese nuevo.
  - En el supuesto de uso y posterior entrega la valoración de la entrega se efectuará teniendo en cuenta la valoración del uso anterior. Tal y como ha señalado Pérez Royo<sup>29</sup>: «Esta norma lleva a la conclusión de que la entrega del vehículo al trabajador después de su utilización durante cinco años no supondrá rendimiento en especie alguno, puesto que el valor residual será cero, al

<sup>28</sup> *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 118.

<sup>29</sup> *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 120.

haberse imputado un 20% del coste de adquisición como rendimiento en especie durante los cinco años de cesión del uso.»

- La valoración de los préstamos con tipo de interés inferiores al legal del dinero se realizará por la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período.
- Determinados tipos de retribuciones, dentro de las que se incluyen las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares; las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar; las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, se cuantificarán por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. La Ley establece una cautela respecto a esta valoración en los siguientes términos: cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.
- Las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo. También en este caso la ley establece la cautela citada en el apartado anterior, cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

A efectos de la valoración de las retribuciones en especie el art. 44 establece que una vez valorada la retribución conforme a las normas anteriores, a este valor se añadirá el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al receptor de la renta.

El art. 44 establece otra regla de valoración de las retribuciones en especie que no afecta a las rentas del trabajo sino, que se refiere a las ganancias patrimoniales percibidas en especie, estas se valorarán conforme a los arts. 32 y 35 de la Ley 40/1998 que regulan los criterios de valoración generales y especiales, respectivamente, de las ganancias y pérdidas patrimoniales.