
4.22. Prestación de sistema alternativo a Plan de Pensiones

C. CUESTIÓN

El señor Lizaso trabaja en Etorkizuna, S. A., empresa que para complementar las prestaciones de jubilación, invalidez y fallecimiento de la Seguridad Social en favor de sus empleados, va constituyendo un Fondo, administrado por una compañía de seguros, a través de un contrato de seguro colectivo. Tributación de las prestaciones.

S. RESPUESTA

Deben calificarse como rendimientos del trabajo las prestaciones por jubilación e invalidez, en la medida que excedan las aportaciones empresariales e imputadas fiscalmente al trabajador y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. Las prestaciones por fallecimiento del trabajador en favor de los beneficiarios deben tributar en el IRPF.

art. 18 a) 6 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 18 a) 6 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 18 a) 6 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 7.1 c) Norma Foral 11/2005 de 16 May. Álava, art. 3.1 c) Norma Foral 3/1990 de 11 Ene. Gipuzkoa, art. 3.1 c) DF Normativo 3/1993 de 22 Jun. Bizkaia

4.23. Prestación de dos EPSV, una por haber transcurrido más de 10 años desde su apertura y otra por la contingencia de jubilación

C. CUESTIÓN

Iñaki Sasiain tiene 64 años y cuando tenía 60 firmó un contrato de relevo. Como consecuencia, pasó a la situación de prejubilado y obtiene por tal concepto prestaciones de la Seguridad Social. Hace 12 años se abrió una EPSV en la entidad BIHARKO y hace 8, otra en la entidad ZUREKIN. Ahora se está planteando percibir en forma de capital la prestación que le corresponde en BIHARKO porque ya han transcurrido más de 10 años desde que abrió aquella EPSV, y esperar a tener 66 años para cobrar la de ZUREKIN. ¿Podrá aplicarse en ambos casos el porcentaje de integración en la base imponible del 60%?

S. RESPUESTA

No.

En primer lugar hay que tener en cuenta que aunque hayan transcurrido más de diez años desde que abrió la EPSV de BIHARKO, se considera que Iñaki Sasiain, al percibir prestaciones de la Seguridad Social, se encuentra ya jubilado, por lo que no percibe el capital como consecuencia de un rescate, sino como consecuencia de que se ha cumplido la contingencia de la jubilación. Por lo tanto, si dentro de dos años percibe en forma de capital la prestación de ZUREKIN, se considerará que también responde a la contingencia de jubilación, y ello es así, porque se considera que una vez acaecida la contingencia de la jubilación, toda prestación de una EPSV se percibe por ese concepto.

Por lo tanto, no podrá volver a aplicar el porcentaje de integración del 60% hasta que hayan transcurrido al menos cinco años desde la percepción de la prestación anterior.

art. 19.2 b) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 19.2 b) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 19.2 b) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.24. Prestación de una EPSV por fallecimiento del cónyuge y aportación a otra EPSV

C. CUESTIÓN

Como consecuencia del fallecimiento de su marido, Pilar ha percibido una prestación de la EPSV que suscribió su marido y de la que es beneficiaria, por un importe de 10.000 euros. Pilar ha decidido

aportar ese dinero a otra EPSV que está a su nombre. ¿Qué consecuencias fiscales tendrá esta operación?

S. RESPUESTA

La percepción del capital se integrará en la base imponible del IRPF de Pilar como rendimiento de trabajo, en un 60%. Si finalmente decide aportar los 10.000 euros a una EPSV que esté a su nombre, dicha aportación le dará derecho a reducir la base imponible general. No obstante, debe tenerse en cuenta que esta reducción no podrá dar lugar a una base imponible general negativa, por lo que en caso de que exista un exceso de portación sobre dicha base, podrá aplicarse la reducción en los cinco ejercicios siguientes.

art. 19.2 b); art. 73.3 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 19.2 b); art. 73.3 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 19.2 b); art. 73.3 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.25. Primera prestación en capital de una EPSV

C. CUESTIÓN

Javier ha cumplido este año 64 años y se va a jubilar el próximo año. Tanto él como su empresa hacen aportaciones a una EPSV de empleo y se prevé que en el momento en que se jubile se haya consolidado un capital de 4.000 euros a su favor, y que de acuerdo con los Estatutos de la EPSV deberá rescatar en forma de capital una vez se jubile.

Javier lleva haciendo aportaciones a otra EPSV individual desde hace 12 años, habiendo consolidado en la misma hasta la fecha un capital de 20.000 euros. Sin embargo, no prevé percibir la prestación hasta dentro de tres años.

Se está planificando para el año que viene, y se cuestiona si tiene la posibilidad de no aplicar la reducción del 60% sobre el capital percibido de la EPSV de empleo, y reservarla para cuando perciba la prestación de su EPSV individual, dentro de tres años. ¿Sería esto posible?

S. RESPUESTA

La NFIRPF establece en su artículo 19.2.b) que el porcentaje de integración del 60% en los sistemas de previsión social se aplicará a la primera prestación que se perciba por cada una de las diferentes contingencias, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

En el caso de Álava y Gipuzkoa, Javier deberá aplicar el porcentaje del 60% obligatoriamente a la prestación que perciba de la EPSV de empleo. Por lo tanto, si quisiera aplicar el porcentaje del 60% sobre la prestación de la EPSV individual tiene dos opciones: o bien lo rescata ahora que tiene 64 años y aún no se ha cumplido la contingencia de la jubilación; o bien espera que transcurran cinco años desde que perciba la prestación de la EPSV de empleo, ya que todas las percepciones que se obtengan de una EPSV una vez acaecida la contingencia de jubilación, responden a esta contingencia, con independencia de que hayan transcurrido más de 10 años desde su apertura.

En el caso de Bizkaia, la Instrucción 1/2009, de 24 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, establece que el contribuyente no vendrá obligado a integrar necesariamente al 60% las cantidades que perciba en forma de capital en el primer ejercicio de cobro, pudiendo optar por aplicar este porcentaje sobre los importes que obtenga, igualmente en forma de capital, en el segundo o sucesivos ejercicios, siempre y cuando no lo haya hecho anteriormente. En este caso, el cómputo del plazo de cinco años que debe transcurrir para que pueda aplicar de nuevo la integración al 60%, comenzará a computarse desde la percepción de las cantidades efectivamente integradas según dicho porcentaje.

art. 19.2 b) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 19.2 b) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 19.2 b) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.26. Pensión compensatoria y anualidad para alimentos

C. CUESTIÓN

Edurne, está obligada por decisión judicial a satisfacer una pensión compensatoria y anualidad por alimentos en favor del cónyuge y sus descendientes. Calificación para los perceptores.

S. RESPUESTA

Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge o de la pareja de hecho y las anualidades de hecho, sin perjuicio de que las anualidades por alimentos a favor de los hijos están no sujetas.

Por tanto, las anualidades por alimentos en favor de los hijos, las cantidades percibidas de los progenitores por decisión judicial correspondientes a anualidades por alimentos se consideran como rentas no sujetas al IRPF. Tributan, por tanto, en cabeza del pagador de las mismas, que tampoco va a poderlas reducir de la base imponible, cosa que sí se permite para las demás anualidades por alimentos y pensiones compensatorias satisfechas por resolución judicial, tal y como establece el artículo 71 de las Normas Forales del Impuesto, que van a reducir la base imponible del pagador, pero que estarán sometidas a gravamen en la persona del perceptor de las mismas. Sin embargo, estos importes pagados a los descendientes por decisión judicial, sí le permitirán practicarse la deducción de la cuota establecida en el artículo 82 (deducción por abono de anualidades por alimento a los hijos).

art. 8; art. 18 i); art. 82; art. 71 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 8; art. 18 i); art. 82; art. 71 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 8; art. 18 i); art. 82; art. 71 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.27. Contribución a sistema alternativo a Plan de Pensiones

C. CUESTIÓN

La sociedad Itxaso Náutica SA tiene concertado un seguro colectivo que cubre las contingencias de muerte y jubilación, pagando las primas por mitad la empresa y el trabajador. ¿Tendrían la condición de gasto deducible para los trabajadores?

S. RESPUESTA

En ningún caso se consideraría gasto deducible, debiendo entenderse, en todo caso, incluida en la cantidad fija de la bonificación por la obtención de rendimientos netos del trabajo.

art. 23; art. 24 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 22; art. 23 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 23; art. 24 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.28. Retribución al Habilitado de Clases Pasivas

C. CUESTIÓN

Doña Encarna Mújica percibe su pensión a través de un Habilitado de Clases Pasivas que le descuenta de aquélla una cantidad en concepto de retribución para el mismo. ¿Tendría la condición de gasto deducible?

S. RESPUESTA

La citada cantidad retribuye los servicios prestados por el Habilitado, no considerándose gasto deducible y deberá entenderse, en todo caso, incluida en la cantidad fija de la bonificación por la obtención de rendimientos netos del trabajo.

art. 23; art. 24 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 22; art. 23 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 23; art. 24 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.29. Gastos de formación

C. CUESTIÓN

Jokin Sagastume formaliza un contrato con una empresa dedicada a la alta tecnología mediante el cual asistirá a unos cursos de formación a su costa que pagará la empresa y una vez terminados e incorporado al trabajo le restituirá mediante el descuento del 20 % de su nómina. ¿Puede considerarse deducible dicho gasto?

S. RESPUESTA

Los gastos de formación no pueden considerarse fiscalmente deducibles, para determinar los rendimientos netos del trabajo.

art. 44 Norma Foral 24/1996 de 5 Jul. Álava, art. 44 Norma Foral 7/1996 de 4 Jul. Gipuzkoa, art. 44 bis Norma Foral 3/1996 de 26 Jun. Bizkaia

4.30. Gastos por desplazamiento al centro de trabajo

C. CUESTIÓN

Juana Etxezuri trabaja en una empresa ubicada en el extrarradio, ocasionándole unos gastos de cierta importancia desplazarse a la misma. ¿Tendrían la condición de gasto deducible?

S. RESPUESTA

La citada cantidad no se considerarían gasto deducible, debiendo entenderse, en todo caso, incluida en la cantidad fija de la bonificación por la obtención de rendimientos netos del trabajo.

art. 23; art. 24 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 22; art. 23 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 23; art. 24 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.31. Reducciones para minusválidos

C. CUESTIÓN

Mateo Iñiguez, trabajador con grado de minusvalía del 68 por 100, necesitando ayuda de terceros para desplazarse a su trabajo, percibe unos ingresos íntegros del trabajo de 30.000 €. ¿Qué bonificación por rentas de trabajo le corresponde?

S. RESPUESTA

Una vez calculado el rendimiento neto previo del trabajo personal, esto es, minorados los rendimientos íntegros (integrados en la base imponible en el porcentaje correspondiente) en el importe de los gastos que tengan el carácter de deducibles, todavía debe disminuirse ese rendimiento neto previo en las siguientes cantidades:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 7.500 euros: 4.650 euros anuales.
- b) Contribuyentes con rendimientos netos de trabajo entre 7.500 y 15.000 euros: 4.650 euros menos el resultado de multiplicar por 0,22 la cuantía resultante de minorar esos rendimientos en la cantidad de 7.500 euros.
- c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 15.000 euros o con rentas no procedentes del trabajo personal integradas en su base imponible superiores a 7.500 euros: 3.000 euros anuales.

Tratándose de trabajadores minusválidos, la reducción que corresponda al contribuyente en función de sus rendimientos netos del trabajo de entre las mencionadas en el apartado anterior se incrementa en las siguientes cuantías:

1.— En un 100 por 100, para los trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

2.— En un 250 por 100, para los trabajadores activos discapacitados que acrediten las dos siguientes condiciones acumuladamente:

— Que tengan un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

— Que, se encuentren en estado carencial de movilidad reducida, lo que se acredita por el cumplimiento de las dos siguientes características:

a) Encontrarse incluido en alguna de las situaciones descritas en los apartados A, B o C del baremo para determinar la existencia de dificultades de movilidad que impidan la utilización de transportes públicos colectivos, que figura como anexo III del Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

b) Obtener un mínimo de 7 puntos en total en los apartados comprendidos entre la D y la H del baremo citado.

3.— En un 250 por 100, para aquellos trabajadores activos discapacitados que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Como consecuencia de la aplicación de las bonificaciones reseñadas, el rendimiento neto del trabajo resultante no podrá ser negativo.

Por tanto en el supuesto planteado, el señor Mateo tendrá una bonificación sobre el rendimiento neto de trabajo de $(3.000 + 2,5 \times 3.000)$ total 10.500 euros.

De acuerdo con lo señalado por la Instrucción 1/2009, de 24 de marzo, de la Dirección General de Hacienda del Territorio Histórico de Bizkaia, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, el incremento sobre la bonificación general establecida para los rendimientos netos del trabajo se aplica cuando concurren, simultáneamente, durante cualquier día del período impositivo, las circunstancias exigidas.

Si durante el período impositivo se modificase el grado de discapacidad, se tomará el porcentaje de incremento mayor de los que correspondan de acuerdo con las circunstancias de minusvalía concurrentes a lo largo del ejercicio.

En tributación conjunta, cuando haya más de un contribuyente con rendimientos del trabajo y derecho al incremento de la bonificación general (o cuando sólo alguno tenga derecho al mencionado incremento), se aplicará el incremento de la bonificación correspondiente al que tenga mayor grado de discapacidad.

Las bonificaciones aplicables a los rendimientos netos del trabajo no se prorratean en el caso de que exista un período impositivo inferior al año natural.

art. 24 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 23 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 24 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 67 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 66 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 67 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.32. Personal colaborador de las Juntas Electorales

C. CUESTIÓN

Miren Bilbao ha colaborado con la Junta Electoral, percibiendo unas cantidades por ello. Calificación.

S. RESPUESTA

Al tratarse de contraprestaciones o utilidades derivadas, directa o indirectamente, del trabajo personal de Miren y no tener el carácter de rendimientos empresariales o profesionales, procede calificarlas de rendimientos del trabajo personal.

art. 15 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 15 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 15 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.33. Retribuciones de los miembros de la Junta de Gobierno de un Colegio Profesional

C. CUESTIÓN

Juan Miguel es miembro de la Junta de Gobierno del Colegio de Abogados de uno de los Territorios Históricos de la CAPV, percibiendo por ello unas determinadas retribuciones. Calificación.

S. RESPUESTA

Se consideran rendimientos íntegros del trabajo, en cuanto derivan del trabajo personal y no suponen una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (actividad económica).

art. 15; art. 16 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 15; art. 16 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 15; art. 16 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.34. Retribución e indemnización por desempeño de funciones de jurado

C. CUESTIÓN

Jon Martín ha sido seleccionado jurado titular para un juicio, percibiendo por ello determinadas cantidades en concepto de retribución y de indemnización de gastos de viaje, alojamiento y manutención. Tributación.

S. RESPUESTA

La norma califica como dietas exentas las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el RD 385/1986 por el que se establece las indemnizaciones y régimen retributivo de la función de jurado, así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial de 3 de abril de 1991, por la que se establece el importe de las dietas de los miembros de las Mesas Electorales.

art. 9.21 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 9.21 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 9.21 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.35. Prestaciones de Plan de Pensiones de aportaciones de jubilado

C. CUESTIÓN

Ramiro se jubiló con 65 años en junio de 2001 y ha seguido haciendo aportaciones a su Plan de Pensiones de 8.000 € anuales, que redujo de su base imponible. En diciembre de 2008 quiere recuperar las cantidades aportadas y los derechos consolidados. ¿Cómo tributan estas prestaciones? ¿Qué repercusión fiscal tiene la recuperación de las aportaciones efectuadas durante los años en que se recibía ya la pensión de jubilación?

S. RESPUESTA

a) Respecto a las prestaciones que perciba por las aportaciones efectuadas antes de la jubilación: las prestaciones a los socios y beneficiarios de los diferentes sistemas de previsión social siempre tienen la consideración de rendimientos del trabajo personal, incluso los derivados de la contingencia de invalidez. Si las percibe mensualmente se consideran como una renta regular, y se integrarán sin reducción alguna. No obstante, se establece para los socios y beneficiarios de los diferentes sistemas de previsión social (planes de pensiones, entidades de previsión social voluntaria, mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial, planes de previsión asegurados y seguros de dependencia), que en el supuesto de que la percepción fuese en forma de capital, los beneficiarios podrán aplicar una reducción del 40 por 100, siempre que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación, salvo en el supuesto de prestaciones por invalidez o dependencia.

b) Respecto a las personas jubiladas entendiéndose por tal las personas que han accedido a la pensión de jubilación de la Seguridad Social u organismo correspondiente, podrán iniciar o continuar realizando aportaciones, pero no para cubrir las contingencias de jubilación o invalidez, aunque sí para cubrir la contingencia de fallecimiento y éstas serán objeto de reducción con los límites previstos legalmente en el art. 73 de la NFIRPF.

Por tanto estas aportaciones realizadas con posterioridad a la jubilación, sólo podrán ser recuperadas por los beneficiarios cuando se produzca el fallecimiento del partícipe del plan de pensiones, tributando en los beneficiarios como rentas de trabajo. Si la perciben en forma de capital, los beneficiarios podrán aplicar una reducción del 40 por ciento.

art. 18 a); art. 19.2 b); art. 73; art. 72 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 18 a); art. 19.2 b); art. 73; art. 72 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 18 a); art. 19.2 b); art. 73; art. 72 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.36. Cesión de apuntes por estudiante para su reproducción y comercialización

C. CUESTIÓN

Guillermo Escribano es un estudiante de derecho, los apuntes que recoge en las clases de la facultad son cedidos, a cambio de una contraprestación de diez céntimos por folio, a Patxi Sierra, que los reproduce y los vende al resto de los estudiantes. Tributación.

S. RESPUESTA

La cesión de los apuntes por Guillermo constituye rendimiento de actividad profesional, sujeto a una retención del 15 por 100.

La reproducción y venta por Patxi constituye una actividad empresarial.

art. 25; art. 40 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 24; art. 39 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 25; art. 40 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.37. Planes y Fondos de Pensiones. Prestaciones anticipadas

C. CUESTIÓN

Carlos Gil alcanzó la jubilación en junio de 2004 percibiendo las prestaciones del plan de pensiones de la que era partícipe de la siguiente forma, 40.000 euros en forma de capital y percibiendo a partir de dicha fecha una renta vitalicia semestral de 5.000 euros. En junio de 2008 solicita el rescate de la cantidad pendiente de percibir del plan de pensiones recibiendo de esta forma 80.000 euros. Tributación de las distintas cantidades obtenidas.

S. RESPUESTA

Si las especificaciones del plan lo prevén, el beneficiario de una prestación diferida o en curso de pago podrá solicitar la anticipación de vencimientos y cuantías inicialmente previstas. Estas modificaciones sólo podrán autorizarse al beneficiario una vez en cada ejercicio.

Si el beneficiario hubiese cobrado parte de los derechos en forma de capital y estuviese cobrando una renta o la misma estuviese pendiente de cobro tendría las siguientes posibilidades:

— Anticipo de las rentas pendientes por su totalidad.

— Anticipo de las rentas pendientes de cobro en el año natural. A lo largo de un mismo año natural el beneficiario que estuviese cobrando una renta en curso podría anticipar los vencimientos y cuantías pendientes de cobro para ese año natural de manera que al final del mismo la prestación percibida fuese la prevista.

— Revisión de las rentas al alza.

Por tanto el beneficiario del plan de pensiones podrá solicitar el anticipo de las rentas pendientes de cobro, siempre que en las especificaciones del plan así se prevea y las condiciones de garantía de las prestaciones lo permitan.

En relación a la tributación de las rentas percibidas hay que diferenciar:

a) Si la prestación es en forma de capital (pago único), el importe percibido goza de una reducción del 40 por 100, siempre que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación, salvo en el supuesto de prestaciones por invalidez o dependencia.

b) Si la prestación es en forma de renta (temporal o vitalicia), la cantidad total percibida en el año se integra en su totalidad sin aplicación de reducción alguna.

c) Si la prestación es mixta (combina rentas de cualquier tipo con un único pago en forma de capital) es de aplicación, según la naturaleza de cada prestación, lo expuesto en los dos párrafos anteriores, así, a la parte percibida en forma de capital, se aplica lo expuesto en la letra a) anterior; y a la parte percibida en forma de renta, se aplica lo expuesto en la letra b) anterior.

En el presente caso ya que se percibe primero un capital sobre el que aplica la reducción del 40 por 100, el resto de cantidades que se perciban reciben el tratamiento de las prestaciones en forma de renta. Así, en caso de solicitar el anticipo del resto de las rentas pendientes en el ejercicio 2008, el importe a percibir tributará en su totalidad, sin aplicación de la reducción del 40 por 100, dado que no han transcurrido 5 años desde la anterior prestación percibida en forma de capital por la misma contingencia, de esta forma los 80.000 € tributan como rendimientos del trabajo sin derecho a reducción.

art. 18 a); art. 19.2 b) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 18 a); art. 19.2 b) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 18 a); art. 19.2 b) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.38. Atrasos de salarios reconocidos por sentencia judicial firme

C. CUESTIÓN

El Juzgado de lo Social nº 5, ha dictado en el mes de julio de 2008 una sentencia en la que reconoce a varios trabajadores, despedidos por un Expediente de Regulación de Empleo, el derecho a percibir 12.000 € cada uno por atrasos salariales de 5 años anteriores, que corresponden a revisiones salariales reconocidas en Convenio firmado por empresa y trabajadores y fueron cuantificados en la demanda de éstos. La sentencia es firme por no haber sido recurrida por ninguna de las partes. En septiembre de 2009 el Fondo de Garantía Salarial paga 6.000 €, quedando el resto pendiente. Tributación.

S. RESPUESTA

Con carácter general, los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que sean exigibles por el percceptor.

Sin embargo, las rentas percibidas como consecuencia de resolución judicial que confirme el derecho a su percepción o cuantía se imputan al período impositivo en que dicha resolución adquiera firmeza. La controversia judicial debe versar sobre el derecho a la percepción de una determinada renta, o sobre la cuantía de la misma. Por lo tanto, si únicamente se refiere a la falta de pago, no resulta de aplicación esta regla especial.

Este régimen de imputación temporal afecta a los rendimientos del trabajo incluso si los mismos corresponden a distintos ejercicios. En estos supuestos, cuando dichos rendimientos tengan un período de generación superior a dos o cinco años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, se aplicarán los porcentajes de integración previstos en el artículo 19.2 de la correspondiente Norma Foral del IRPF.

En el caso de que, por circunstancias no imputables al empleado, los rendimientos del trabajo se perciban en un ejercicio distinto a aquél en el que la resolución adquiera firmeza, se imputarán a éste practicándose, en su caso, declaración liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

En el supuesto planteado, cuando la Sentencia es firme en 2008, los trabajadores deben integrar en la base imponible del IRPF de dicho ejercicio, como rendimiento del trabajo, los 12.000 euros devengados; sin embargo, estos trabajadores pueden optar por diferir dicha integración (mediante declaración complementaria) hasta los ejercicios en que dicho importe es efectivamente percibido. Cuando los trabajadores perciben los 6.000 €, deberán presentar autoliquidación complementaria al ejercicio 2008 en el plazo que media entre la fecha que perciben los 6.000 €, septiembre de 2009 y el final del inmediato siguiente plazo de declaración del IRPF junio de 2010.

Igual habrá que hacer cuando se perciban el resto de los atrasos.

art. 19; art. 59.1; art. 59.2 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 19; art. 59.1; art. 59.2 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 19; art. 59.1; art. 59.2 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.39. Prejubilado con Convenio especial con la Seguridad Social, gasto deducible

C. CUESTIÓN

Elena Calvo, de 51 años de edad, se ha acogido a un Plan de prejubilaciones ofertado por su empresa. Elena ha suscrito un Convenio especial con la Seguridad Social, por el que queda obligada a cotizar,

hasta su jubilación, la cantidad de 270 € mensuales. ¿Son deducibles dichas cotizaciones de sus rendimientos de trabajo?

S. RESPUESTA

Las cantidades que los prejubilados perciben de la empresa tienen la consideración de rendimientos del trabajo, siendo gasto fiscalmente deducible las cotizaciones satisfechas por el trabajador por el Convenio especial suscrito con la Seguridad Social.

art. 17; art. 22 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 17; art. 22 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 17; art. 22 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.40. Indemnizaciones a prejubilado afectado por expediente de regulación de empleo

C. CUESTIÓN

Antonio Campos, de 56 años de edad, se ha visto afectado por un expediente de regulación de empleo tramitado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, debido a causas económicas, técnicas o de fuerza mayor, cesando en su puesto de trabajo. La empresa le ha indemnizado con 18.030,36 € en el momento del cese, más unos complementos mensuales de 841,42 € hasta que cumpla los 65 años (edad de jubilación), complemento que percibirá una vez pasados los dos primeros años de despido en que sólo cobrará la prestación por desempleo. Antonio estuvo trabajando en la empresa durante 25 años, y mensualmente percibía la cantidad de 1.803,04 €. Tributación de la indemnización inicial y los complementos periódicos.

S. RESPUESTA

- 1) Las cantidades percibidas por Antonio tienen la consideración de rentas del trabajo.
- 2) Goza de exención hasta 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades. En este caso: $1.803,04/31 \times 45 \times 25 = 65.432,90 \text{ €}$
- 3) Por tanto, la indemnización inicial de 18.030,36 € va a estar exenta en su totalidad.
- 4) En cuanto a los complementos que percibe, una vez pasados los dos primeros años, estarán exentos los primeros 47.402,54 € ($65.432,90 - 18.030,36$); sólo a partir del 7º año ($47.402,54/841,42/12$) dicho complemento tributará.
- 5) Los complementos que no gozan de la exención (a partir del 7.º), se han generado en un período superior a 2 años (25 años), pero al cobrarse de forma fraccionada, para gozar de la reducción del 40% o del 50% es necesario que el cociente resultante de dividir el número de años de generación (25 años) entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento ($65 - 62 = 3$ años) sea superior a dos, en este caso: $25/3 = 8,3$ es > 5 , por tanto todos los complementos gozan de reducción del 50 % tributando solamente el 50 % $s/841,42 \text{ €} = 420,71 \text{ €}$ mensuales.

art. 9.4; art. 19 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 9.4; art. 19 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 9.4; art. 19 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 51 ET 1995

4.41. Ingresos en Plan de Pensiones individual efectuados por empresario

C. CUESTIÓN

Julia Romero tiene suscrito una EPSV individual con una gestora. Cada mes su empresa efectúa un ingreso en este Plan de pensiones de 60 €, en concepto de retribución en especie. Dicho ingreso sólo lo recibe ella y 3 empleados más de la empresa. Tributación.

S. RESPUESTA

En primer lugar, será deducible del IS para la empresa y tendrá la consideración de retribución en especie para el trabajador, siempre que la cantidad vaya directamente de la empresa a la EPSV (puesto que si se entrega al contribuyente o a una cuenta bancaria suya para compensarle del ingreso en la EPSV, ésta será renta dineraria).

La aportación sería una retribución del trabajo en especie que deben declarar los trabajadores, estando sujeta a ingreso a cuenta (no se aplica la exención del art. 108.4 del Reglamento del IRPF, al no ser el empresario promotor de la EPSV), y su valoración se efectuará por los 60€ mensuales sobre el que se aplicará el ingreso a cuenta correspondiente, que será igual al porcentaje que corresponda al trabajador por retención a cuenta sobre la totalidad de los rendimientos del trabajo (incluida las retribuciones en especie) calculado conforme a lo establecido en el artículo 108 Reglamento IRPF.

El trabajador puede deducir de su base imponible dichas aportaciones, a efectos de determinar la base liquidable del IRPF, conforme a los arts. 72 y 73 NFIRPF.

Por último el ingreso a cuenta se lo puede deducir a efectos de calcular la cuota diferencial del IRPF.

art. 17; art. 72; art. 73 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 17; art. 72; art. 73 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 17; art. 72; art. 73 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.42. Realización de Stock options de directivos**C. CUESTIÓN**

El Consejo de Administración de la Sociedad Etorkizuna SA, al objeto de fidelizar a sus directivos aprobó el 17 de octubre de 2005 un plan de opciones sobre acciones con vencimiento en tres años, que concedió a 30 de sus directivos, dicho plan podría ser cobrado en efectivo y en un plazo de 10 días desde el vencimiento. Las acciones de Etorkizuna SA han subido en Bolsa en este periodo. Idoia Zabala, directiva de la compañía, ejerció sus stock options y el 20 de octubre de 2008 percibe la cantidad de 400.000 €. Tributación.

S. RESPUESTA

La retribución obtenida por las stock options tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

Existe en la normativa del IRPF una limitación a la aplicación de los coeficientes de integración inferiores al 100% que se aplica a los rendimientos del trabajo que se pongan de manifiesto con ocasión del ejercicio de opciones sobre acciones de la entidad en la que presten los servicios los trabajadores, de cualquiera del grupo de sociedades o de cualquier entidad con la que exista vinculación en los términos del artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con tales rendimientos, y solamente con ellos, se limita la aplicación de los porcentajes de integración reducidos a una cuantía máxima. En el supuesto general, los porcentajes reducidos (60 por 100 o 50 por 100) se aplicarán solamente hasta un importe equivalente a multiplicar el número de años de generación del rendimiento por la cantidad reglamentariamente establecida (actualmente, 20.000 euros anuales). Por tanto, si los rendimientos obtenidos por el ejercicio de los derechos de opción de compra de acciones superan ese límite de 20.000, el exceso tributará en su integridad al 100 por 100.

En el supuesto planteado, el período de generación ha sido superior a dos años, pero inferior a cinco, por lo que gozará de una reducción del 40%. No obstante, la cuantía del rendimiento sobre el que se aplica la reducción del 40% no puede superar el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 20.000 por el número de años de generación del rendimiento.

Idoia gozará de la siguiente reducción: $40\% \text{ s}/(4 \text{ años} \times 20.000 \text{ €}) = 32.000 \text{ €}$

Por lo que de los 400.000 € obtenidos por las stock options van a tributar, integrándose al 100% en la parte general de la base imponible en concepto de rendimiento de trabajo dinerario, la cantidad de: $400.000 - 32.000 = 368.000\text{€}$.

Cantidad que estará sujeta al porcentaje de retención que corresponda a cada perceptor.

art. 20.1 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 20.1 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 20.1 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 16 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 16 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 16 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.43. Bolsa o ayuda de estudio a estudiante en prácticas

C. CUESTIÓN

Andoni, estudiante de económicas, está realizando prácticas en la empresa LAGUNTZA, S. A., gracias al convenio que tiene suscrito su Universidad. Andoni percibe de la empresa una bolsa mensual de 300 €. Tributación.

S. RESPUESTA

La bolsa o ayuda tiene la consideración de rendimientos del trabajo.

art. 15 Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 15 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 15 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.44. Seguro colectivo que instrumenta compromisos de pensiones a favor de empleados de empresa

C. CUESTIÓN

Una sociedad, para hacer frente a sus compromisos por pensiones tiene suscrito desde 1996 un seguro colectivo de vida a favor de todos sus empleados, al que la empresa hace aportaciones mensuales sin imputación fiscal a los empleados; el seguro cubre invalidez, fallecimiento y la supervivencia del asegurado a los 65 años, terminando el contrato de seguro con esta última contingencia. Tributación de las prestaciones percibidas.

S. RESPUESTA

Son rentas de trabajo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la Disposición Adicional 1.^a del texto Refundido Ley de Planes de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

Se entiende por compromisos por pensiones las obligaciones legales o contractuales de la empresa con el personal de la misma, recogidas en convenio colectivo o disposición equivalente vinculadas a las contingencias de jubilación, fallecimiento e incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, y la dependencia severa o gran dependencia, pudiéndose percibir la prestación en forma de capital, renta o mixta.

En los seguros de vida, si las primas no hubieran sido imputadas fiscalmente al trabajador se podía aplicar una reducción del 40 por 100 a las prestaciones percibidas en forma de capital que correspondían a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha de percepción

Si las primas hubieran sido imputadas fiscalmente al trabajador la reducción será del 40 por 100 o del 75 por 100 a las prestaciones en forma de capital que correspondían a primas con una antigüedad superior

a dos o cinco años, respectivamente, a la fecha de percepción de dichas prestaciones. Y si la prestación se percibía en forma de capital por causa de invalidez, también se podía aplicar una reducción del 40 por 100 con carácter general, y del 75 por 100 cuando se trataba de una invalidez absoluta y permanente para todo trabajo y por gran invalidez (sólo a contratos de seguros concertados desde el 31 de diciembre de 1994).

En el supuesto que las prestaciones se perciben en forma de renta se integrarán en la base imponible en su totalidad sin reducción alguna.

Este mismo tratamiento fiscal tienen las prestaciones derivadas de contratos de seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones pactados en convenio colectivo de ámbito supraempresarial bajo la denominación de premios de jubilación u otros, que supongan el cobro por los beneficiarios de un capital por jubilación.

art. 19.2 c); disp. trans. 12.ª; disp. trans. 13.ª Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 19.2 c); disp. trans. 12.ª; disp. trans. 13.ª Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 19.2 c); disp. trans. 12.ª; disp. trans. 13.ª Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.45. Aportaciones lucrativas al patrimonio protegido del discapacitado

C. CUESTIÓN

José Yarza es minusválido teniendo una discapacidad física superior al 65 %. Sus únicas rentas son las derivadas de una mutualidad de previsión social percibiendo 4.200 € anuales. En el año 2007 ha constituido como titular beneficiario su propio patrimonio protegido, al que su padre ha realizado una aportación de 12.000 €. Por otra parte su hermano ha decidido aportar al patrimonio protegido de José Yarza 7.000 €. Tributación.

S. RESPUESTA

Las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determinan que no existe ganancia o pérdida patrimonial para el aportante con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

Para el titular del patrimonio protegido, las adquisiciones de bienes y derechos que correspondan a las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, estarán exentas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia del parentesco o relación que una al titular del patrimonio protegido y al aportante. Estas rentas, tampoco tributarán, por tanto en el IRPF, al encontrarse sujetas (aunque exentas) al IS y D.

Además, las aportaciones realizadas a estos patrimonios dan derecho a una deducción de la cuota de este Impuesto del 30 por 100 de las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, con el límite anual máximo de 3.000 euros (con lo que la aportación máxima a dicho patrimonio que daría derecho a la práctica de esta deducción será de 10.000,00 euros anuales), de acuerdo con lo establecido en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad.

La deducción se la podrán practicar los contribuyentes que tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral, hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge o pareja de hecho de la persona con discapacidad o por aquéllos que lo tuviesen en régimen de tutela o acogimiento.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, en su declaración, las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

Por tanto, en el supuesto planteado, las aportaciones realizadas por los familiares de José no constituyen ganancias o pérdidas patrimoniales a integrar en el IRPF de José ni de los aportantes.

Dichos aportantes se podrán deducir el 30% de las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, con el límite anual máximo de 3.000 euros, por lo que a su padre le será de aplicación dicho límite.

Además, las prestaciones percibidas en forma de renta derivadas de aportaciones a sistemas de previsión social constituidos en favor de personas con discapacidad, que excedan de tres veces el salario mínimo interprofesional (SMI año 2008 = 8.400 euros/ anuales) tributarán como rendimiento del trabajo del percceptor. Por tanto, José no tributará por la percepción de la Mutuality de Previsión Social, al ser la misma inferior a dicho límite.

art. 9.26; art. 87; art. 74; art. 44.2 f) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 9.26; art. 43.2 f); art. 87; art. 74 Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 9.26; art. 74; art. 44.2 f); art. 88 Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa

4.46. Gastos de locomoción compensados según kilómetros recorridos. Justificación

C. CUESTIÓN

Alfonso Alberdi presta servicios por cuenta ajena en una empresa de instalaciones eléctricas, debiendo desplazarse habitualmente desde su centro de trabajo a distintos lugares para realizar tareas propias de su actividad, utilizando para ello el vehículo de su propiedad, compensándole la empresa a razón de 0,18 €/km. Tributación.

S. RESPUESTA

En principio estas cantidades tienen la consideración de rendimientos del trabajo. Sin embargo, estarán exceptuadas de gravamen, si Alberto justifica debidamente la realidad del desplazamiento, la cantidad que resulte de computar 0,29 € por kilómetro recorrido. Además estarán exentos los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

Por tanto, en el supuesto planteado, el importe satisfecho por la empresa para compensar los gastos de locomoción (0,18 €/km) estará exento en su totalidad

Para justificar los desplazamientos o la cuantía del gasto, será válido cualquier medio de prueba admisible en derecho, en concreto los recogidos en los arts. 1.215 y siguientes del Código Civil, entre ellos los más usuales serán los documentos privados: facturas o albaranes de clientes, documento firmado por cliente de que se ha prestado el servicio o se ha visitado dicho día, justificantes de pago de autopistas, justificantes de pago en gasolineras, justificantes de aparcamiento, etc.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.47. Plus de transporte

C. CUESTIÓN

Yolanda Andrade trabaja en una empresa ubicada en un barrio de las afueras de Vitoria-Gasteiz, razón por la que el convenio recoge la obligación de la empresa de compensar el gasto de desplazamiento en que incurren los empleados mediante un plus de transporte de 90 €/mes. Tributación.

S. RESPUESTA

Al ser contraprestación que deriva directamente del trabajo personal del sujeto pasivo, se está ante rendimientos de dicha naturaleza, sin que le resulte de aplicación la excepción del art. 13.2 del Reglamento del IRPF por tratarse de desplazamiento desde el domicilio al centro de trabajo.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.48. Dietas por desplazamientos superiores a 9 meses

C. CUESTIÓN

Leire Amuriza, ingeniera de caminos, está ligada por un contrato laboral con una gran empresa constructora, que habitualmente desarrolla importantes obras en todo el territorio peninsular. Por ese motivo, la señora Amuriza debe desplazarse continuamente de una obra a otra, permaneciendo en cada una de ellas un mes aproximadamente y siendo debidamente compensada con las correspondientes dietas. Tributación.

S. RESPUESTA

Aunque el desplazamiento y permanencia del trabajador a lo largo del año es superior al límite de nueve meses (sumando los desplazamientos a los distintos municipios en el mismo año), las dietas estarán exceptuadas de gravamen, si cumplen los demás requisitos, al tratarse de dietas para gastos de manutención y estancia en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituye su residencia. El cómputo se interrumpe en cada cambio de municipio, restableciéndose el contador de forma independiente para cada uno de ellos.

Si se asigna una cantidad total por gastos de manutención y estancia, se descuentan los importes que el trabajador justifique por gastos de estancia y el remanente se compara con el límite máximo diario de gastos de manutención (53,34 € o 26,67 € diarios, según se haya pernoctado o no) para determinar las cantidades exentas.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.49. Gastos por desplazamiento. Justificación

C. CUESTIÓN

Igone Flores percibe por dietas de desplazamiento, dentro del territorio español, la cantidad de 240,40 € diarios. Tributación y justificación. ¿Cabría una justificación global o en conjunto de todo el desplazamiento?

S. RESPUESTA

1º Si se pernocta en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor: estarán exceptuados de gravamen por gastos de estancia los importes que se justifiquen, y por gastos de manutención 53,34 € diarios. Siempre que el pagador acredite el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

La justificación debe referirse a cada día concreto de los que conste el desplazamiento, no se admite la justificación global o en su conjunto de todo el desplazamiento.

2º Si no se pernocta en municipio distinto al del lugar del trabajo, son 26,67 € diarios, por gastos de manutención.

Para justificar el gasto total o los días de desplazamientos, lugar y motivo, es válido cualquier medio de prueba admisible en derecho, en concreto los recogidos en los arts. 1.215 y ss del Código Civil, entre ellos, los más usuales serán los documentos privados: pasajes de avión, billetes de tren, recibos de taxis, facturas de hotel y restaurantes, facturas o albaranes de clientes, documento firmado por cliente de que se ha prestado el servicio o se ha visitado dicho día, justificantes de pago de autopistas, justificantes de pago en gasolineras, etc.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.50. Indemnización por navegación en aguas extranjeras

C. CUESTIÓN

Paco Fontecha, maquinista del barco Itsas Gora, con base en Ondarroa, ha percibido una indemnización por navegación en aguas extranjeras. ¿Se podría considerar como dieta exceptuada de gravamen?

S. RESPUESTA

Se trata de trabajadores contratados específicamente para desarrollar sus tareas, no en un centro de trabajo concreto, sino en centros móviles o itinerantes, a los que se aplica el régimen general de dietas, aunque no exista propiamente desplazamiento fuera del lugar o municipio habitual de trabajo.

Se les aplica el régimen general de gastos de locomoción, estancia y manutención, con el único requisito de que el municipio donde estén realizando su trabajo sea diferente del que constituya su residencia habitual.

En el supuesto planteado, si estas indemnizaciones percibidas son asignaciones por gastos de locomoción, desplazamiento y estancia a municipio distinto del que constituye la residencia habitual del perceptor, cosa que parece ocurrir, estarán exentos de tributación. Exención que alcanzará el importe de gasto de estancia que se justifique, y de manutención en 91,35 € diarios, por tratarse de desplazamiento al extranjero.

De acuerdo con lo señalado por la Instrucción 1/2009, de 24 de marzo, de la Dirección General de Hacienda del territorio Histórico de Bizkaia, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, el régimen previsto para las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes no resulta de aplicación a las dietas pagadas por las empresas constructoras y de montaje a sus obreros por gastos de locomoción. Éstas se regularán por el régimen general de dietas, ya que las obras no tienen la consideración de centros de trabajo móviles o itinerantes, toda vez que no se desplazan geográficamente.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.51. Dietas por destino en el extranjero

C. CUESTIÓN

Álvaro Gamboa, arquitecto, es trasladado por su empresa a Costa Rica durante tres meses para que dirija una obra que están realizando allí. Por ese motivo, además de sus retribuciones normales cuando

está en España, la empresa le da una asignación mensual, además de vivienda y vehículo de turismo para sus desplazamientos. Tributación.

S. RESPUESTA

Al tributar en todo caso por obligación personal, tanto las retribuciones dinerarias como en especie tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, en tanto constituyen un exceso sobre las retribuciones que obtendría caso de hallarse destinado en el Estado español. A este respecto tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen: «el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España».

Delimitados los términos y requisitos que determinan la exención de gravamen de las dietas por gastos de manutención y estancia, conforme al régimen de excesos previsto en la normativa antes citada, es decir, el artículo 13.A.3.b)4º del Reglamento del Impuesto.

Este régimen de exención es incompatible con la exención para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero a que se refiere el artículo 9.17º de la NFIRPF.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.52. Dietas del personal de vuelo

C. CUESTIÓN

Imanol Ganuza, piloto de una compañía aérea, ha percibido durante el año una importante cantidad en concepto de dietas, por distintos motivos y con distinta justificación. ¿Cómo tributa en cada caso?

a) Vuelo Madrid-Valencia, pernoctando en esta última ciudad, con dieta de 240,40 €. Justificante de hotel por 144,24 € y de restaurantes por 36,06 €.

b) Vuelo Madrid-Valencia, pernoctando en esta última ciudad, con dieta de 240,40 €. Justificantes perdidos.

c) Vuelo Madrid-Munich, pernoctando en esta última ciudad, con dieta de 360,61 €. Justificante de hotel por 300,51 € y de restaurantes por 90,15 €.

d) Vuelo Madrid-Munich, pernoctando en esta última ciudad, con dieta de 360,61 €. Justificantes perdidos.

e) Vuelo Madrid-Santander-Madrid en el mismo día, con dieta de 90,15 €. Justificantes por 96,16 €.

f) Vuelo Madrid-Santander-Madrid-Lisboa-Sevilla-Madrid en el mismo día, con dieta de 90,15 €. Justificantes perdidos.

g) Vuelo Madrid-Paris-Madrid-Valencia-Madrid en el mismo día, con dieta de 120,20 €. Justificantes de restaurante por 108,18 €.

h) Vuelo Madrid-Paris-Madrid en el mismo día, con dieta de 120,20 €. Justificantes perdidos.

S. RESPUESTA

Aunque en un principio se califican como rendimientos del trabajo, están exceptuados de gravamen los gastos normales de manutención y estancia, con ciertas peculiaridades para el personal de vuelo, que consisten en la cuantía de gastos de manutención, son 36,06 € diarios dentro del territorio nacional y

66,11 € diarios por desplazamientos al extranjero, si coinciden en un mismo día vuelo al extranjero y en el Estado español se toma el mayor número de vuelos realizados:

- a) Justificando el gasto de estancia no precisa justificar el de manutención, con un límite de 36,06 €. Por ello, en este caso, está exceptuada la cantidad de 144,24 € más 36,06 €, es decir, 180,30 €, gravándose el exceso, es decir, 60,10 €.
- b) Al no tener justificantes sólo queda exceptuado de gravamen un total de 36,06 €, siempre que acredite el día y lugar del desplazamiento, así como el motivo, gravándose el resto, es decir, 204,34 €.
- c) Al justificarse el gasto de estancia se podrá exceptuar de gravamen sin justificación 66,11 € por restaurante. Total exento 366,62 €, alcanza a toda la dieta.
- d) Al no tener justificantes sólo queda exceptuado de gravamen un total de 66,11 €, gravándose el resto, es decir, 294,50 €.
- e) Sólo se exceptúa de gravamen 36,06 € por gastos de manutención, el resto, 54,09 € se grava.
- f) Vuelos nacionales e internacionales en el mismo día, se toma la dieta por manutención del mayor número de vuelos, en este caso nacionales, exceptuándose de gravamen 36,06 € y gravándose 54,09 €.
- g) Vuelos nacionales e internacionales en el mismo día, se toma la dieta por manutención del mayor número de vuelos, en este caso son iguales, por lo que entiendo que podrá optar por la más favorable, esto es vuelos internacionales, exceptuándose de gravamen 66,11 € y gravándose 54,09 €.
- h) Al no tener justificantes, sólo queda exceptuado de gravamen la cantidad de 36,06 €, gravándose el resto, es decir, 54,09 €.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.53. Dietas. Relaciones laborales de carácter especial

C. CUESTIÓN

Agustina Bravo es una trabajadora por cuenta ajena que presta servicios de agente comercial. Durante 2008 ha percibido durante el año una importante cantidad en concepto de dietas por desplazamiento y gastos de viaje. ¿Cómo tributará por ellas?

S. RESPUESTA

Los trabajadores sujetos a relación laboral especial obtienen rentas que, normalmente, se califican a efectos del IRPF como procedentes del trabajo dependiente. En consecuencia, cuando esto ocurra y sus empresas les abonen los gastos correspondientes, les son aplicables las normas de carácter general sobre dietas y gastos de locomoción. No obstante, puede ocurrir que los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos de forma específica por las empresas para las que trabajan (así actúan con frecuencia los representantes de comercio). En tal hipótesis, pueden minorar sus rendimientos íntegros en las siguientes cuantías:

— Por gastos de estancia y alojamiento: los que le resarzan las empresas para las que trabajan (igual que en el régimen general). Es obligatorio que se los resarzan las empresas, si no pueden minorar sus rendimientos.

De acuerdo con lo señalado por la Instrucción 1/2009, de 24 de marzo, de la Dirección General de la Hacienda Foral de Bizkaia, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma

Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán exceptuar de gravamen aquellos gastos de estancia que sean resarcidos por la empresa. Si ésta no resarce tales gastos no se podrán minorar sus ingresos para la determinación de sus rendimientos netos por este concepto.

— Por gastos de manutención: 26,67 euros diarios si el desplazamiento se produce dentro del territorio del Estado español y 48,08 euros si se produce en el extranjero.

— Por gastos de locomoción: cuando se utilice transporte público, el gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente; en otro caso, 0,29 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que justifiquen.

En todo caso, el trabajador o trabajadora deberá justificar la realidad de los desplazamientos.

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

4.54. Indemnización por traslado del centro de trabajo

C. CUESTIÓN

Francisco Garay trabaja para una empresa ubicada en Gorniz (Bizkaia) que, por diversos motivos, va a trasladar el centro de trabajo a Getafe, ofreciéndole, caso de interesarle trasladarse, una compensación económica para atender los gastos de locomoción y manutención de su familia durante el traslado, los gastos de mudanza de su mobiliario y enseres, los gastos de instalación y parte de la compra de vivienda. Tributación.

S. RESPUESTA

Queda exonerada de gravamen la compensación correspondiente a locomoción, manutención y mudanza, pero no la de gastos de instalación y ayuda para compra de vivienda, los cuales tendrán la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por lo que gozarán de una reducción del 50% (art. 14.1.a) Reglamento IRPF).

art. 16 d) Norma Foral 3/2007 de 29 Ene. Álava, art. 16 d) Norma Foral 6/2006 de 29 Dic. Bizkaia, art. 16 d) Norma Foral 10/2006 de 29 Dic. Gipuzkoa, art. 13; art. 14 DF 137/2007 de 18 Dic. Gipuzkoa, art. 13; art. 14 DF 76/2007 de 11 Dic. Álava, art. 13; art. 14 DF 207/2007 de 20 Nov. Bizkaia

5. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

5.1. Afectación de elementos patrimoniales

C. CUESTIÓN

Don Vicente Ortuzar, propietario de una fábrica de quesos, tiene una serie de bienes sobre los que hay que determinar su consideración como patrimonio empresarial o particular:

a) Apartamento en Calpe destinado a su veraneo.

b) Ordenador de la fábrica que, fuera de las horas de funcionamiento de la misma, utiliza para escribir sus cartas particulares y llevar su contabilidad doméstica.