
Fiscalitat dels recursos humans

PID_00248474

Daniel Viader Martín

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores





Daniel Viader Martín

Llicenciat en Dret per la Universitat Pompeu Fabra. Advocat, expert en fiscalitat empresarial i assessorament fiscal a grans empreses, pimes, entitats públiques, no lucratives i fundacions. Professor col·laborador de la UOC.

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Marc normatiu aplicable i altres fonts del dret. Elements bàsics de l'impost sobre la renda de les persones físiques	9
1.1. Normativa aplicable i altres fonts del dret	9
1.2. Naturalesa i àmbit d'aplicació	10
1.3. Fet imposable	10
1.4. Contribuent i unitat familiar	10
1.4.1. Contribuents	10
1.4.2. La unitat familiar en l'IRPF (art. 82 LIRPF)	11
1.4.3. Tributació individual i tributació conjunta	12
1.5. Imputació temporal d'ingressos i despeses	12
1.6. Període impositiu i meritació	12
1.7. Obligació de declarar	13
2. Esquema impositiu	15
3. Fiscalitat dels salaris	16
3.1. Definició de rendiments del treball	16
3.2. Sistemes de retribució flexible: configuració de les retribucions en espècie	18
3.3. Sistemes de retribució variable: tributació dels incentius i de les opcions sobre accions	26
3.3.1. Especial consideració de les <i>stock options</i>	27
4. Fiscalitat de les indemnitzacions i de les extincions de relació laboral	30
5. Fiscalitat de l'impatriat i de l'expatriat; retribucions del treballador per mobilitat transnacional	32
5.1. Residència fiscal a Espanya	32
5.2. Exempció de treballs realitzats a l'estranger (expatriats)	33
5.3. Règim d'excessos	35
5.4. Règim de treballadors desplaçats a Espanya (impatriats)	35
6. Gestió de l'impost. Retencions o pagaments a compte dels salaris	37
Resum	40

Bibliografia..... 41

Introducció

La normativa fiscal aplicable als recursos humans de les organitzacions està centrada bàsicament en l'actual **impost sobre la renda de les persones físiques**, que constitueix un tribut bàsic de la imposició directa del sistema tributari espanyol i té naturalesa personal i subjectiva.

a) El **caràcter directe** resulta de l'objecte de gravamen: la renda. La renda del treball constitueix una manifestació immediata de la capacitat de pagament del contribuent.

b) La **naturalesa personal** de l'impost resulta del pressupost objectiu: l'obtenció de renda del treball per part de les persones físiques. L'actual Llei de l'impost sobre la renda utilitza el criteri d'imposició segons la residència efectiva del contribuent, amb independència del lloc on s'obtingui l'esmentada renda del treball i la residència del pagador (criteris propis dels tributs de naturalesa real), sigui quina sigui.

La reforma de l'impost operada l'any 1998 va establir clarament aquesta delimitació i va desdoblar la normativa del tribut en dues figures tributàries diferenciades segons la residència del contribuent: l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF) per als residents a Espanya (naturalesa personal) i l'impost sobre la renda de no residents (IRNR) per a persones físiques que no tenen la residència habitual a Espanya (naturalesa real).

En aquest mòdul s'analitza la fiscalitat aplicable als recursos humans des del punt de vista de la residència fiscal situada en territori espanyol, si bé resultarà inevitable referir-se a l'IRNR quan tractem aspectes relacionats amb l'expatriació i les retribucions del treballador per mobilitat transnacional.

c) L'IRPF té **naturalesa subjectiva** perquè considera les circumstàncies personals del contribuent per determinar la renda del treball que se sotmet a gravamen. És a dir, tot i que l'objecte de l'impost sigui la totalitat de la renda que obté el contribuent (rendiments, guanys i pèrdues patrimonials, i imputacions de renda), només es grava la seva renda disponible, que és el resultat de minorar l'import de la renda en la quantia del mínim personal i familiar establerta en la normativa.

Aquest caràcter subjectiu es posa de manifest, presentació de l'impost a part, en l'actual configuració del sistema de retencions i ingressos a compte en matèria de rendiments del treball, el qual pretén integrar aquestes circumstàncies personals i familiars en la mateixa determinació del tipus de retenció aplicable.

d) Finalment, l'IRPF és un impost de **caràcter progressiu**. La progressivitat de l'impost es posa de manifest principalment amb la configuració d'una escala de gravamen integrada per diversos trams de base liquidable, als quals els resulta d'aplicació un tipus de gravamen amb un import que es va incrementant a mesura que ho fa la base liquidable, de manera que com més base liquidable obté el contribuent, més paga en matèria d'IRPF.

Pal·liar l'efecte de la progressivitat de l'impost en matèria de fiscalitat dels recursos humans és un dels objectius bàsics de tota política retributiva en aquests departaments, sigui per mitjà d'introduir sistemes de retribució flexible basats principalment en retribucions en espècie, sigui mitjançant sistemes de retribució variable basats en l'aplicació de bons o incentius obtinguts amb un període de generació plurianual, als quals se'ls podrà aplicar unes reduccions, precisament per pal·liar l'efecte de la progressivitat de l'impost quan s'obtenen aquests rendiments.

Objectius

Els objectius que ha d'assolir l'estudiant després de treballar els materials d'aquest mòdul són els següents:

1. Conèixer la normativa bàsica aplicable a la fiscalitat dels recursos humans d'una organització de persones i aprendre a integrar els canvis normatius que s'hi produeixin.
2. Identificar el concepte de rendiments del treball personal com un dels components de renda de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
3. Conèixer les rendes del treball exemptes de l'IRPF.
4. Estudiar el concepte d'imputació de rendes i els diferents conceptes que constitueixen una renda gravada per l'impost.
5. Conèixer els elements personals de l'impost i la seva incidència pràctica, especialment en el mecanisme d'aplicació de les retencions i ingressos a compte dels rendiments del treball personal.
6. Identificar les diverses possibilitats que ofereixen els sistemes de retribució flexible basats en les diferents modalitats de retribució en espècie.
7. Identificar les diferents possibilitats que ofereixen els sistemes de retribució variable basats en rendiments plurianuals o en plans de lliurament d'opcions sobre accions (*stock options*).
8. Conèixer la fiscalitat aplicable a les diferents possibilitats de cessament d'una relació laboral, especialment a les indemnitzacions per acomiadament o cessament.
9. Identificar els aspectes bàsics de la gestió de l'IRPF en matèria de retencions i ingressos a compte dels rendiments del treball, amb especial atenció a l'obligació per part del treballador/empleat de comunicar les dades personals i familiars a l'efecte de la determinació del tipus de retenció.

1. Marc normatiu aplicable i altres fonts del dret.

Elements bàsics de l'impost sobre la renda de les persones físiques

1.1. Normativa aplicable i altres fonts del dret

Actualment, la normativa bàsica de l'impost sobre la renda de les persones físiques està recollida a la **Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques 35/2006, de 28 de novembre (LIRPF)**, així com pel **Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques aprovat pel Reial decret 439/2007, de 30 de març (RIRPF)**. De tota manera, com la majoria dels tributs, la normativa d'IRPF resulta afectada anualment per la **Llei de pressupostos generals de l'Estat** (i, si s'escau, per la Llei de mesures fiscals, administratives i d'ordre social, coneguda com «Llei d'acompanyament»), que, amb una vigència temporal, introdueix modificacions en el seu contingut. Volem assenyalar que també hi ha altres disposicions normatives, de més o menys rang, que complementen les disposicions bàsiques de l'impost. Aquestes no regulen l'impost d'una manera completa com la llei i el seu reglament, sinó que es limiten a reglamentar aspectes concrets o parcials de l'impost però que, en tot cas, s'han de considerar en l'aplicació pràctica de l'impost.

D'altra banda, cal fer referència a la **normativa autonòmica**. Des del 1997, les comunitats autònomes tenen cedides competències normatives en l'IRPF (sobre alguns aspectes de l'impost i sota determinats requisits) i en relació amb les persones físiques amb residència habitual a la respectiva comunitat. Aquest fet implica que en l'aplicació real de l'impost sobre la renda caldrà prendre en consideració la normativa estatal que aquí estudiem i també la normativa que hagi aprovat la comunitat autònoma on viu el contribuent.

Finalment, en matèria de fiscalitat dels recursos humans, cal tenir molt present la **doctrina de la Direcció General de Tributs (DGT)**, organisme administratiu adscrit al Ministeri d'Hisenda i de les Administratives Públiques, la qual respon a les preguntes plantejades pels contribuents en matèria d'aplicació pràctica dels tributs estatals, i atès que les respostes tenen caràcter vinculant per a qui les planteja, els contribuents queden obligats a aplicar el criteri plantejat per la DGT.

També cal tenir en compte la **jurisprudència que els tribunals de justícia** van dictant en les seves sentències, que de vegades declaren nuls determinats articles de la LIRPF o obliguen a modificar el text de la llei per adaptar-se a la sentència dictada pel tribunal en qüestió.

1.2. Naturalesa i àmbit d'aplicació

L'impost sobre la renda de les persones físiques (d'ara endavant, IRPF) és un tribut de **caràcter personal i directe** que grava, segons els principis d'igualtat, generalitat i progressivitat, la renda de les persones físiques d'acord amb la seva naturalesa i les seves circumstàncies personals i familiars.

Es defineix com a **renda del contribuent**, la qual constitueix l'objecte de l'IRPF, la totalitat dels seus rendiments, guanys i pèrdues patrimonials, així com les imputacions de renda establertes per llei, amb independència del lloc on s'hagi produït i sigui quina sigui la residència del pagador.

L'IRPF s'aplica en **tot el territori espanyol**, amb les especialitats previstes per a les Canàries, Ceuta i Melilla, sense perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni econòmic en vigor, respectivament, en els territoris històrics del País Basc i a la Comunitat Foral de Navarra.

Tot això sense perjudici del que disposen els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern, de conformitat amb l'article 96 de la Constitució espanyola.

1.3. Fet imposable

Constitueix el **fet imposable** de l'IRPF l'obtenció de renda pel contribuent els **components** són els següents:

- Rendiments del treball.
- Rendiments del capital.
- Rendiments de les activitats econòmiques.
- Guanys i pèrdues patrimonials.
- Imputacions de renda establertes en la llei.

Per disposició legal, es consideren retribuïdes, excepte prova en contra, les prestacions de béns, drets o serveis susceptibles de generar rendiments del treball, del capital o de l'activitat econòmica.

1.4. Contribuent i unitat familiar

1.4.1. Contribuents

D'acord amb l'article 8 de la LIRPF, són **contribuents** per aquest impost:

- a) Les persones físiques que tenen la residència habitual en territori espanyol.

b) Les persones físiques que tenen la residència habitual a l'estranger per alguna de les circumstàncies que preveu l'article 10 de la LIRPF.

c) Les persones físiques de nacionalitat espanyola que acreditin la seva nova residència fiscal en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal.

1.4.2. La unitat familiar en l'IRPF (art. 82 LIRPF)

Actualment, hi ha dues modalitats d'unitat familiar:

1) **Modalitat primera, en cas de matrimoni.** La integrada pels cònjuges no separats legalment, i si n'hi ha:

a) Els fills menors, amb excepció dels que, amb el consentiment dels pares, visquin independentment d'aquests.

b) Els fills majors d'edat incapacitats judicialment subjectes a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada.

2) **Modalitat segona, si no hi ha matrimoni (per exemple, parelles de fet) o en els casos de separació legal.** La formada pel pare o la mare i la totalitat dels fills que convisquin amb un o altre i reuneixin els requisits assenyalats per a la modalitat primera.

De la regulació legal de les modalitats d'unitat familiar, es poden extreure les conclusions següents:

- Qualsevol altra agrupació familiar diferent de les anteriors, no constitueix una unitat familiar a l'efecte de l'IRPF.
- Ningú no pot formar part de dues unitats familiars al mateix temps.
- La determinació dels membres de la unitat familiar es farà en funció de la situació existent el dia 31 de desembre de cada any.

1.4.3. Tributació individual i tributació conjunta

Amb caràcter general, la declaració de l'IRPF es presenta de manera individual. No obstant això, les persones integrades en la unitat familiar poden optar, si així ho desitgen, per declarar de manera conjunta.

Parelles de fet

A les parelles de fet, només un dels membres pot formar unitat familiar amb els fills que reuneixin els requisits anteriorment comentats i, en conseqüència, optar per la tributació conjunta. L'altre membre de la parella ha de declarar individualment.

1.5. Imputació temporal d'ingressos i despeses

1) Regla general (art. 14 LIRPF)

Els ingressos i les despeses que determinen la renda que s'ha d'incloure en la base de l'impost s'imputaran al període impositiu que correspongui, d'acord amb el criteri següent: els **rendiments del treball** s'imputaran al període impositiu en què siguin exigibles pel seu perceptor, amb independència dels cobraments.

2) Regles especials (art. 14 LIRPF)

- Quan no s'hagués satisfet la totalitat o part d'una renda, per trobar-se **pendent de resolució judicial** la determinació del dret a la seva percepció o la seva quantia, els imports no satisfets s'han d'imputar al període impositiu en què aquella adquireixi fermesa.
- Quan per circumstàncies justificades no imputables al contribuent, els **rendiments derivats del treball es percebin en períodes impositius diferents d'aquells en què van ser exigibles**, s'han d'imputar a aquests i practicar, si s'escau, autoliquidació complementària, sense sanció ni interessos de demora ni cap recàrrec.
- Els **endarreriments** procedents dels **rendiments del treball personal**, en cas que es percebin en períodes impositius diferents d'aquells en què van ser exigibles, s'han de declarar quan es percebin, però imputar-los al període en què van ser exigibles, mitjançant la corresponent autoliquidació complementària, sense sanció ni recàrrec d'interès de demora.
- En el cas que el contribuent perdi la seva condició per canvi de residència, totes les rendes pendents d'imputació s'han d'integrar en la base imposable corresponent a l'últim període impositiu que s'hagi declarat per aquest impost.

1.6. Període impositiu i meritació

Regulat als articles 12 i 13 de la LIRPF, amb caràcter general, **el període impositiu és l'any natural** i l'IRPF es meritirà el dia 31 de desembre de cada any.

Únicament es preveu un **període impositiu inferior a l'any natural quan es produeixi la mort** del contribuïent en un dia diferent del 31 de desembre, de manera que finalitza el període impositiu i en aquest mateix moment es merita l'impost.

No hi ha cap altre supòsit que no sigui la defunció del contribuïent (matrimoni, divorci, separació matrimonial) que doni lloc a períodes impositius inferiors a l'any natural.

Nota

No hi pot haver més d'un període impositiu dins d'un any natural per a un mateix contribuïent.

1.7. Obligació de declarar

D'acord amb el que estableix l'article 96 de la LIRPF, **no estan obligats a presentar declaració de l'IRPF** aquells contribuïents:

1) Que hagin obtingut exclusivament durant el període impositiu:

a) **Rendiments del treball**, sempre que no superin el límit:

- de **22.000 euros** bruts anuals en tributació individual o conjunta.
- De **12.000 euros** quan:
 - Es percebin rendiments del treball de més d'un pagador i la suma de les quantitats percebudes del segon pagador i dels restants superin en conjunt la quantitat de **1.500 euros**.
 - Es rebi una pensió compensatòria del cònjuge o anualitats per aliments –aquestes últimes no establertes per decisió judicial– no exemptes.
 - El pagador dels rendiments no estigui obligat a retenir.
 - Es percebin rendiments íntegres del treball subjectes a un tipus fix de retenció.

b) **Rendiments del capital mobiliari** (dividends, interessos) i **guanys patrimonials** (reemborsament de participacions en fons d'inversió) sempre que hagin estat subjectes a retenció o ingressos a compte amb el límit conjunt de **1.600 euros** bruts anuals.

2) Que hagin estat titulars d'un **únic immoble urbà d'ús propi** (diferent de l'habitatge habitual), **rendiments de lletres del Tresor o subvencions per a l'adquisició d'habitatges** de protecció oficial o preu taxat que no superin en conjunt els **mil euros** bruts anuals.

Aquests límits seran els mateixos tant per a la tributació individual com per a la tributació conjunta.

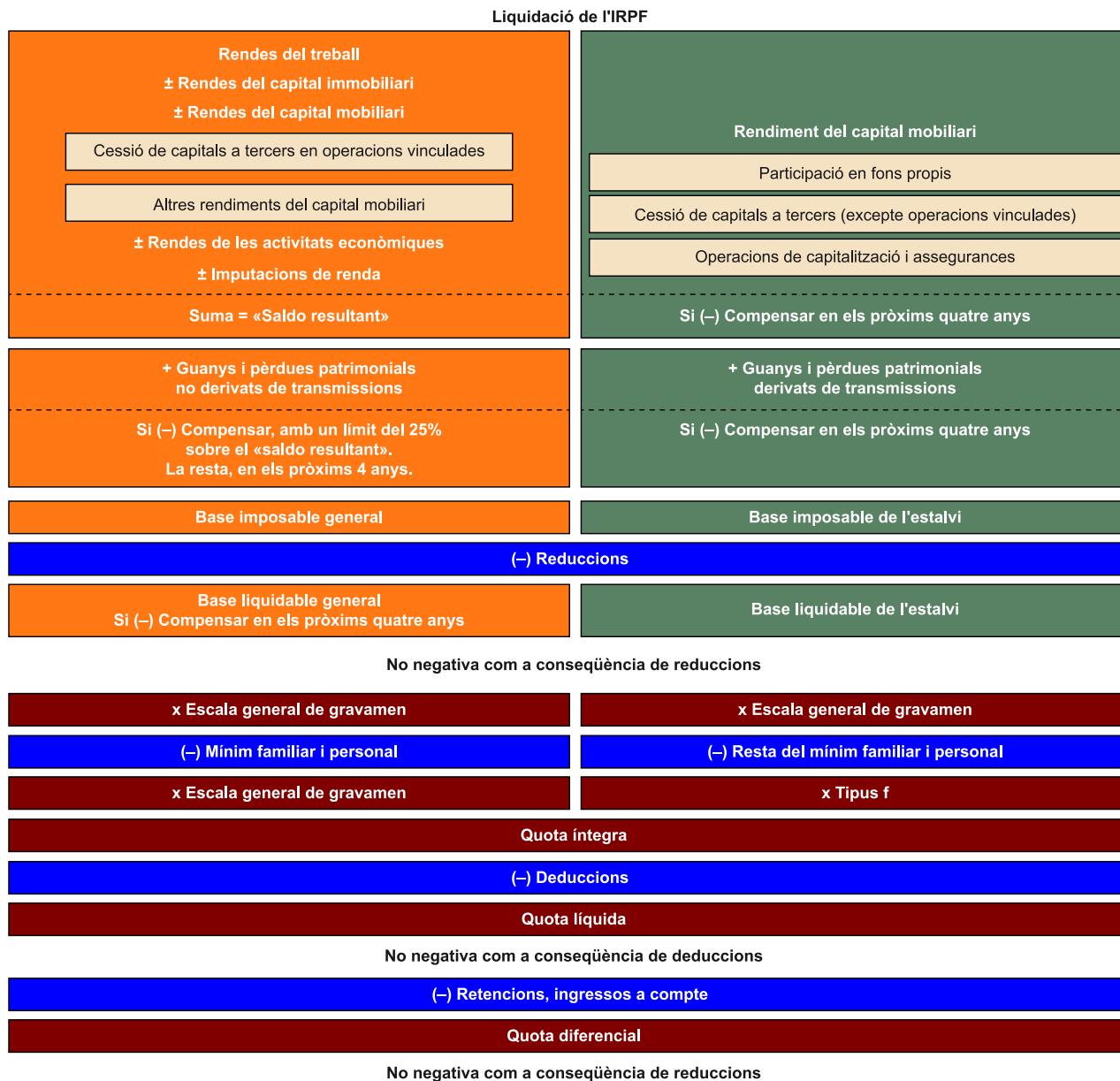
En cap cas han de declarar els contribuents que obtinguin exclusivament rendiments íntegres del treball, de capital o d'activitats econòmiques, així com **guanys de patrimoni** (sotmesos o no a retenció), amb el límit conjunt de **mil euros, en tributació individual o conjunta**, i les **pèrdues de patrimoni** inferiors a **cinc-cents euros**.

De tota manera, poden presentar la declaració de renda aquelles persones que, sense superar aquestes quantitats, tinguin dret a la devolució per les retencions realitzades a compte de l'IRPF, o bé, sense estar obligats a declarar, tinguin dret (i l'exerceixin) a deducció per inversió en habitatge o realitzin aportacions a plans de pensions que redueixin la base imposable.

2. Esquema impositiu

A la figura 1 es presenta un esquema general del funcionament de la liquidació de l'IRPF.

Figura 1. Esquema de la liquidació de l'IRPF



3. Fiscalitat dels salaris

3.1. Definició de rendiments del treball

Regulats als articles del 17 al 20 de la LIRPF, es computen sota el quadre següent:

Rendiment íntegre (dinerari i/o en espècie)

- Reduccions especials.

- Despeses deduïbles.

= Rendiment net del treball.

- Reduccions generals.

= Rendiment net reduït.

A continuació explicarem detalladament cada partida.

1) Rendiments íntegres del treball

Es consideren rendiments íntegres del treball totes les contraprestacions o utilitats, sigui quina sigui la seva denominació o naturalesa, **dineràries o en espècie**, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o de la relació laboral o estatutària i no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques.

A l'efecte de la seva qualificació, és indiferent la seva denominació o naturalesa, de manera que es consideren rendiments del treball les contraprestacions directes o indirectes de la feina, siguin prestacions immediates (sous, salaris, primes, plusos, premis, dietes, etc.), diferides (pensions per jubilació, havers passius, prestacions per atur, etc.) o les que es derivin indirectament d'aquell i que s'obtenen sense l'existència de relació laboral (pensions de viduïtat, orfanat, anualitats per aliments, etc.).

La llei enumera els rendiments del treball següents: els sous i salaris; les prestacions per desocupació; les remuneracions en concepte de despeses de representació; les dietes i assignacions per a despeses de viatge, excepte les de locomoció i les normals de manutenció i estada en establiments d'hostaleria amb els límits que s'estableixin per reglament; les contribucions o aportacions sa-

tisfetes pels promotors de plans de pensions; les pensions i havers passius; les prestacions percebudes de plans de pensions, contractes d'assegurances concertades amb mutualitats de previsió social, plans de previsió social empresarial, plans de previsió assegurats o assegurances de dependència; els rendiments d'impartir cursos, conferències, col·loquis, seminaris i similars; els rendiments derivats de l'elaboració d'obres literàries, artístiques o científiques, sempre que se cedeixi el dret a la seva explotació; les retribucions dels membres dels consells d'administració; les pensions compensatòries rebudes del cònjuge i les beques, llevat que es tracti de rendes exemptes.

Els rendiments dineraris es computaran per l'import total de la contraprestació pactada (brut), sense descomptar retencions ni despeses.

2) Reduccions especials

Com a **norma general**, els rendiments íntegres es **computen totalment**, llevat que els sigui aplicable algun dels percentatges de reducció a què es refereixen els apartats següents. Aquests percentatges **no són aplicables** quan la prestació es percebi **en forma de renda**.

a) El **30% de reducció**, en cas de rendiments que tinguin un **període de generació superior a dos anys**, així com aquells que es qualifiquen reglamentàriament com a **obtinguts de manera notòriament irregular en el temps** i s'imputen en un únic període impositiu, excepte indemnitzacions de caràcter laboral.

«Esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción.»

b) El **30%** quan es tracti de **prestacions rebudes en forma de capital** procedents de pensions de la Seguretat Social, classes passives, mutualitats de funcionaris i col·legis d'orfes, sempre **que hagin transcorregut més de dos anys des de la primera aportació**.

3) Despeses deduïbles

Tindran la consideració de **despeses deduïbles** exclusivament les següents:

- Les **cotitzacions a la Seguretat Social** o a mutualitats generals obligatòries de funcionaris.
- Les **detraccions per drets passius**.
- Les **cotitzacions als col·legis d'orfes** o entitats similars.

- Les **quotes satisfetes a sindicats i col·legis professionals**, quan la col·legiació tingui caràcter obligatori, en la part que correspongui als fins essencials d'aquestes institucions i amb el límit de cinc-cents euros anuals.
- Les **despeses de defensa jurídica** derivades directament de litigis suscitats en la relació del contribuïent amb la persona de la qual percep els rendiments, amb el límit de tres-cents euros anuals.
- En concepte d'**altres despeses, dos mil euros anuals**.

4) Reduccions generals

Els contribuïents amb rendiments nets del treball inferiors a 14.450 euros, sempre que no tinguin rendes, incloses les exemptes, diferents de les del treball superiors a 6.500 euros, minoren el rendiment net del treball en les quanties següents:

- Contribuïents amb rendiments del treball iguals o inferiors a 11.250 euros: 3.700 euros anuals.
- Contribuïents amb rendiments nets del treball compresos entre 11.250 euros i 14.450 euros: 3.700 euros menys el resultat de multiplicar per 1,15625 la diferència entre el rendiment del treball i 11.250 euros anuals.

Com a conseqüència de l'aplicació de les reduccions anteriors, el saldo resultant no podrà ser negatiu.

3.2. Sistemes de retribució flexible: configuració de les retribucions en espècie

La configuració de qualsevol **sistema de retribució flexible** a empleats d'una organització de persones passa irremediament per l'aplicació de les possibilitats que planteja la normativa actual de l'IRPF en matèria de **retribucions en espècie** en les condicions econòmiques pactades en el contracte de treball de l'empleat.

Es tracta, en definitiva, d'un plantejament retributiu a empleats basat a **pagar millor la retribució pactada**, perquè aquesta es vegi afectada per la càrrega fiscal derivada de l'IRPF tan poc com sigui possible. És el que col·loquialment es podria resumir en l'expressió «pagar millor en lloc de pagar més».

Constitueixen rendes en espècie la utilització, consum o obtenció, per a fins particulars, de béns, drets o serveis gratuïtament o per preu inferior al normal de mercat, tot i que no suposin una despesa real per a qui les concedeixi, sempre que derivin, directament o indirectament, del treball personal.

Els rendiments en espècie es computen pel valor de la retribució més l'import de l'ingrés a compte no repercutit o traslladat al perceptor de la renda.

Quan el **pagador** del rendiment del treball lliura al contribuent **imports en metàl·lic** perquè aquest adquireixi els béns, **el rendiment tindrà la consideració de dinerari** i no en espècie.

La delimitació dels rendiments del treball en espècie la completa la llei (arts. 42 i 43 LIRPF), tot i que cal excloure d'aquesta consideració algunes prestacions o bé aplicar sobre aquestes una exempció de tributació.

A) No tenen la consideració de retribució en espècie

1) Despeses d'estudi per a l'actualització, capacitació o reciclatge del personal empleat

No tenen la consideració de rendiment del treball en espècie les quantitats destinades a l'actualització, capacitació o reciclatge del personal empleat, quan siguin exigits pel desenvolupament de les seves activitats o les característiques dels llocs de treball, fins i tot quan la prestació efectiva l'efectuïn altres persones o entitats especialitzades.

2) Despeses per primes o quotes d'assegurances d'accident laboral o de responsabilitat del treballador

No tenen la consideració de retribucions en espècie les primes o quotes satisfetes per l'empresa en virtut de contracte d'assegurança que cobreixi únicament i exclusivament el risc d'accident laboral o de responsabilitat civil, sobrevingut als empleats en l'exercici de les seves ocupacions laborals.

B) Tenen la consideració de rendiments del treball en espècie exempts de tributació en IRPF

1) Els lliuraments a empleats de productes a preus rebaixats que es realitzin en menjadors d'empresa, cantines o economats de caràcter social

Tindran la consideració de lliurament de productes a preus rebaixats que es realitzin en menjadors d'empresa les fórmules directes i indirectes de prestació del servei, admeses per la legislació laboral, en què s'esdevinguin els requisits següents:

- Que la prestació del servei tingui lloc durant **dies hàbils** per part de l'empleat o treballador.

- Que la prestació del servei **no tingui lloc durant els dies que l'empleat o treballador origini dietes per manutenció** exceptuades de gravamen, de les quals parlarem més endavant.

A més, quan la prestació del servei es faci per fórmules indirectes, s'han de complir, a més dels requisits exigits en el número anterior, els següents:

a) La quantia de les fórmules diàries **no pot superar els nou euros diaris**. Si la quantia és superior, hi ha retribució en espècie per l'excés.

b) Si per a la prestació del servei es lliuren a l'empleat o treballador **vals de menjar** o documents similars, **targetes** o qualsevol mitjà electrònic de pagament, s'ha d'observar el següent:

- Han d'estar **numerats, expeditos nominativament** i hi ha de figurar l'empresa emissora i, si es lliuren en suport paper, a més, el seu import nominal.
- Han de ser **intransmissibles** i la quantia no consumida no pot acumular-se d'un dia a un altre.
- No es pot obtenir, ni de l'empresa ni de tercers, el **reemborsament** del seu import.
- Només es poden utilitzar en **establiments d'hostaleria**.
- L'organització de persones que els lliuri ha de **portar i conservar la relació dels entregats a cada un dels seus empleats o treballadors**, amb expressió de:
 - En el cas de vals de menjador o documents similars, ha de constar el número de document, dia de lliurament i import nominal.
 - En el cas de targetes o qualsevol altre mitjà electrònic de pagament, ha de constar el número de document i la quantia lliurada cadascun dels dies amb indicació d'aquests últims.

2) Utilització dels béns destinats als serveis socials i culturals del personal empleat

Tenen aquesta consideració, entre altres, els espais i locals, degudament homologats per l'Administració pública competent, destinats per les empreses o ocupadors que han de prestar el servei de primer cicle d'educació infantil als fills dels seus treballadors, així com la contractació directa o indirectament d'aquest servei amb tercers degudament autoritzats.

3) Despeses per assegurances de malaltia

N'estan exempts els rendiments de treball en espècie corresponents a les primes o quotes satisfetes per l'empresa a entitats asseguradores per a la cobertura de malaltia, quan es compleixin els requisits i límits següents:

- Que la **cobertura per malaltia** inclogui el **treballador**, que es pugui estendre a més al seu **cònjuge i als seus descendents**.
- Que les primes o quotes satisfetes no excedeixin els **cinc-cents euros anuals per a cadascuna de les persones** assenyalades al paràgraf anterior o de mil cinc-cents euros per a cadascuna quan siguin persones amb discapacitat.

L'excés sobre aquestes quantitats constitueix una retribució en espècie del treball.

4) Prestació de determinats serveis d'educació als fills dels empleats de centres educatius autoritzats

N'està exempta la prestació del servei d'educació preescolar, infantil, primària, secundària obligatòria, batxillerat i formació professional per centres educatius autoritzats als fills dels seus empleats, amb caràcter gratuït o per preu inferior al normal de mercat.

5) Servei de transport

Tampoc es considera rendiment del treball en espècie les quantitats satisfetes a les **entitats encarregades de prestar el servei públic de transport col·lectiu de viatgers** amb la finalitat d'afavorir el desplaçament dels empleats entre el seu lloc de residència i el centre de treball, amb el **límit de mil cinc-cents euros anuals per a cada treballador**.

També tindran la consideració de quantitats satisfetes a les entitats encarregades de prestar el citat servei públic, les fórmules indirectes de pagament que compleixin els requisits següents:

- a) Que puguin utilitzar-se exclusivament com a contraprestació per l'adquisició de **títols de transport** que permetin la utilització del servei públic de transport col·lectiu de viatgers.
- b) La quantitat que es pugui abonar **no podrà excedir de 136,36 euros mensuals per treballador, amb el límit de 1.500 euros anuals**.
- c) Han d'estar **numerades, expedides normativament** i hi ha de figurar l'empresa emissora.
- d) Han de ser **intransmissibles**.

e) **No es pot obtenir**, ni de l'empresa ni de tercers, **el reemborsament del seu import**.

f) L'empresa que lliuri les targetes o el mitjà electrònic de pagament ha de **portar i conservar relació dels entregats a cadascun dels seus treballadors**, amb expressió de:

- Número de document.
- Quantia anual a disposició del treballador.

El lliurament de targetes o mitjans de pagament electrònics que no compleixin aquests requisits dona lloc a la consideració de retribució en espècie per la totalitat de les quanties posades a disposició del treballador, llevat que se superi el límit quantitatiu de 136,36 euros mensuals per treballador, amb el límit de 1.500 euros anuals. En aquest últim cas, únicament existirà retribució en espècie per l'import que excedeixi d'aquest límit.

6) Lliurament als treballadors d'accions o participacions de la mateixa empresa o d'altres del grup de societats

Està exempt de l'IRPF el lliurament als treballadors en actiu, **de manera gratuïta o per preu inferior al normal de mercat**, d'accions o participacions de la mateixa empresa o d'altres del grup de societats, **en la part que no excedeixi, per al conjunt de les lliurades a cada treballador, de dotze mil euros anuals**, sempre que l'oferta es faci en les mateixes condicions per a tots els treballadors de l'empresa, grup o subgrups d'empresa.

Si es tracta de grup de societats, no es considera renda en espècie el lliurament d'accions o participacions d'una societat del grup als treballadors, sempre que es tracti de les societats que formin part del mateix subgrup. Tampoc es consideren rendiments del treball en espècie els lliuraments d'accions o participacions de la societat dominant del grup als treballadors de les societats que formin part del grup.

Per a l'aplicació d'aquest supòsit d'exempció, s'han de complir els requisits següents:

- L'oferta s'ha de fer **dins de la política retributiva general de l'empresa** o, si escau, del grup de societats i ha de contribuir a la participació dels treballadors a l'empresa.
- **Cadascun dels treballadors**, juntament amb els cònjuges o familiars fins al segon grau, **no ha de tenir participació**, directa o indirecta, en la societat en la qual presten els seus serveis o en qualsevol altra del grup, **superior al 5%**.

- Els títols s'han de **mantenir**, almenys, **durant tres anys**.

C) Valoració de les retribucions en espècie

El principal criteri de valoració és el «**valor de mercat**». En conseqüència, qualsevol utilització o adquisició de béns o serveis gratuïtament o per preus inferiors al preu normal de mercat s'haurà de valorar en relació amb aquest valor de mercat.

Així mateix, el valor de mercat és, a més, residual respecte als diferents criteris específics de valoració regulats a la LIRPF. En definitiva, serà l'aplicable a falta d'un procediment de valoració especial per algun tipus de renda en espècie.

Per «valor normal de mercat» cal entendre, com diu l'article 40.1 de la LIRPF, «**la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes**».

No obstant això, els rendiments del treball en espècie que s'expliquen a continuació es valoraran d'acord amb les normes següents:

1) Utilització d'habitatge

La regla de valoració de la retribució en espècie derivada de la utilització d'habitatge ve determinada en funció de si l'habitatge és o no propietat del pagador.

a) Si l'habitatge utilitzat és propietat del pagador

En aquest cas, la valoració s'efectuarà per l'import que resulti d'aplicar el percentatge del **10% sobre el valor cadastral de l'habitatge**.

En el cas d'immobles localitzats en municipis en què els **valors cadastrals** hagin estat **revisats** o modificats, o determinats mitjançant un procediment de valoració col·lectiva de caràcter general, i hagin entrat en vigor en el període impositiu o en el **termini dels deu períodes impositius anteriors**, el percentatge aplicable sobre el valor cadastral és el **5%**.

La valoració resultant de la retribució en espècie corresponent a la utilització d'habitatge que sigui propietat del pagador no pot excedir el 10% de les contraprestacions del treball restants.

b) Si l'habitatge utilitzat no és propietat del pagador

En aquest cas, la retribució en espècie ve determinada pel **cost per al pagador de l'habitatge**, inclosos els tributs que graven l'operació, sense que aquesta valoració pugui ser inferior a la que hauria correspost si s'hagués aplicat la regla anterior prevista per als habitatges propietat del pagador.

2) Lliurament o utilització de vehicles automòbils

La retribució corresponent a l'ús particular del vehicle s'ha de valorar segons l'article 43 de la LIRP. Hem de distingir determinades situacions:

a) En el supòsit de lliurament del vehicle al treballador

La retribució es valorarà en el **cost d'adquisició del vehicle per a l'ocupador, incloses les despeses i els tributs que graven l'operació**. En conseqüència, s'hi ha d'incloure la totalitat de l'IVA satisfet, independentment que sigui deduïble o no per al pagador.

b) En el supòsit d'utilització del vehicle

- **Vehicle propietat del pagador:** el valor serà el 20% anual del cost d'adquisició del vehicle per a l'ocupador, incloses les despeses i els tributs que graven l'operació.
- **Vehicle que no sigui propietat del pagador:** el valor serà el 20% anual sobre el valor de mercat, incloses les despeses i els tributs inherents a l'adquisició, que correspondria al vehicle si fos nou.
- **Vehicle pertanyent a empreses que tinguin com a activitat habitual la cessió d'ús de vehicles automòbils:** la valoració no pot ser inferior al preu ofert al públic del servei que es tracti.

En aquests supòsits de cessió d'ús de vehicle, la valoració resultant es podrà reduir fins a un 30% quan es tracti de vehicles considerats eficients energèticament, en els termes i condicions detallats a la LIRPF i el RIRPF.

c) En el cas d'utilització mixta del vehicle (fins de l'empresa i fins particulars de l'empleat)

Quan la utilització del vehicle sigui mixta, per a fins de l'empresa i per a fins particulars de l'empleat, només es pot imputar al contribuïent una retribució en espècie en la mesura que aquest tingui la **facultat de disposar del vehicle per a fins particulars**, amb independència que hi hagi o no una utilització efectiva per aquests fins. En definitiva, en aquests supòsits, el paràmetre determinant de la valoració de la retribució en espècie ha de ser la disponibilitat del vehicle per a fins particulars.

d) En el supòsit d'utilització i posterior lliurament

En aquest cas, la valoració del lliurament s'efectuarà tenint en compte la valoració resultant de l'ús anterior. A aquests efectes, la valoració de l'ús haurà de tenir en compte el 20% anual, amb independència que la disponibilitat de l'automòbil per a fins particulars hagi estat total o parcial.

3) Préstecs amb tipus d'interès inferiors al legal del diner

La valoració es farà per la diferència entre l'import dels interessos efectivament pagats i el que resultaria d'aplicar l'**interès legal del diner vigent** per a cada exercici. Per al 2017, l'interès legal del diner és del 3%.

4) Contribucions satisfetes per promotors de plans de pensions

La valoració coincidirà amb l'import de les contribucions o **quantitats satisfetes que hagin estat imputades al perceptor**.

5) Altres retribucions en espècie que es valoren pel cost per a l'ocupador, inclosos els tributs que graven l'operació

És el cas de prestacions en concepte de manutenció, hostalatge, viatges i similars, primes o quotes satisfetes en virtut d'un contracte d'assegurança, quantitats destinades a satisfer despeses d'estudis i manutenció del contribuent o altres persones lligades a aquest per vincle de parentiu, inclosos els afins, fins al quart grau inclusivament, i la utilització d'un habitatge que no sigui propietat del pagador.

D) Dietes i assignacions per a despeses de viatge

Les dietes per a despeses de manutenció i estada i les despeses de locomoció que l'empresa pagui al treballador no constitueixen un ingrés en la mesura que no superin els límits establerts reglamentàriament:

1) Despeses de locomoció: 0,19 euros per quilòmetre o import del transport públic, més les despeses de peatge i aparcament degudament justificades.

L'excés percebut, si s'escau, sobre les quantitats indicades està plenament subjecte a gravamen en concepte de rendiment del treball.

Estan plenament subjectes a l'impost i hauran de ser incloses en la declaració com a rendiments íntegres del treball les quantitats percebudes pel desplaçament de l'empleat o treballador des del seu domicili al lloc de treball, tot i que tots dos estiguin situats en diferents municipis.

2) Despeses d'estada i manutenció, en cas de pernoctar en un municipi diferent del de la residència del perceptor o del lloc de treball:

a) Les despeses d'estada per l'import justificat.

b) Les despeses de manutenció per:

- 53,34 €/dia, si és un desplaçament dins de l'Estat espanyol, i
- 91,35 €/dia, si és un desplaçament a l'estranger.

3) **Despeses de manutenció**, quan el desplaçament no signifiqui pernoctar fora:

- 26,67 €/dia, si és un desplaçament dins de l'Estat espanyol, i
- 48,08 €/dia, si és un desplaçament a l'estranger.

A efectes de l'aplicació de l'exempció, el pagador ha d'acreditar el dia i el lloc del desplaçament, així com la raó o motiu. L'excés sobre les quantitats indicades està subjecte a gravamen en concepte de rendiments del treball.

3.3. Sistemes de retribució variable: tributació dels incentius i de les opcions sobre accions

Un altre element fonamental que cal tenir en compte per a la planificació fiscal dels rendiments del treball és l'aplicació de **polítiques retributives de caràcter variable i basades en la plurianualitat**.

Com hem pogut comprovar anteriorment en la descripció general dels rendiments del treball, la LIRPF preveu que **el 30% dels rendiments que l'empleat o treballador cobra de manera irregular o que es generen en un període superior a dos anys, no tributin**.

A continuació analitzarem com pot aplicar-se aquesta reducció del 30% en cas de retribució variable, així com altres qüestions més específiques, com la fiscalitat de les *stock options*, o opcions sobre accions.

De conformitat amb el que preveu l'article 18.2 de la LIRPF, s'aplicarà una reducció del 30% de l'import dels rendiments íntegres quan es donin tots i cadascun dels requisits següents:

1) Que els rendiments tinguin un període de generació superior a dos anys.

El període de generació del rendiment s'ha d'entendre com el temps transcorregut des de l'inici de l'existència del dret a percebre el rendiment fins que aquest es materialitza, i llavors es produeix la meritació del rendiment. Aquest període de generació ha de ser superior a dos anys, computats de data a data.

2) Que els rendiments s'imputin en un únic període impositiu.

3) Que en el termini dels cinc períodes impositius anteriors a aquell en què resultin exigibles, el contribuent **no hagi obtingut altres rendiments amb període de generació superior a dos anys als quals hagi aplicat la reducció.**

En cas d'**indemnitzacions derivades de l'extinció d'una relació laboral**, caldrà tenir en compte aquestes **particularitats**:

- Es considera com a període de generació el nombre d'anys de servei del treballador.
- Es pot cobrar el rendiment de manera fraccionada.
- Es pot aplicar aquesta reducció encara que en el termini dels cinc períodes impositius anteriors el contribuent hagi obtingut altres rendiments amb període de generació superior a dos anys als quals s'hagi aplicat la reducció prevista en aquest apartat.

La quantia del rendiment íntegre sobre la qual s'aplicarà la **reducció del 30%** no podrà superar l'import de **tres-cents mil euros anuals**.

Aquest límit opera sobre la suma dels rendiments íntegres que tinguin un període de generació superior a dos anys, així com aquells que es qualifiquen al RIRPF com a obtinguts de manera notòriament irregular en el temps.

En els casos d'**extinció de la relació laboral**, comuna o especial, o de la **relació mercantil** amb administradors i membres dels consells d'administració i altres membres d'altres òrgans representatius, o de totes dues, s'estableixen els límits específics addicionals següents per a l'aplicació de la reducció del 30%:

- Fins a set-cents mil euros o menys de rendiment del treball irregular: tres-cents mil euros de reducció.
- Entre set-cents mil euros i un milió d'euros de rendiment del treball irregular: tres-cents mil euros de reducció (rendiments del treball de set-cents mil).
- Més d'un milió d'euros de rendiment del treball irregular: 0 euros de reducció.

3.3.1. Especial consideració de les *stock options*

Conceptualment, als plans de *stock options*, el treballador pacta amb l'empresa, **a un preu determinat** –la prima, que sol ser el valor de l'acció en el moment de la signatura del pla–, el **lliurament futur d'un nombre de títols de la**

mateixa companyia, amb unes condicions temporals i substantives, com, per exemple, fer-ho en un **termini determinat i sempre que l'empleat continuï prestant els seus serveis a l'empresa**.

D'aquesta manera, en el primer moment es concedeix una opció de futura compra, i **el moment d'exercici d'aquesta opció** –i la consegüent compra d'accions a preu rebaixat– **serà aquell en què es meriti la retribució laboral variable**. Per contra, **en el moment de la signatura del pla** –concessió de l'opció– **no es produeix cap fet imposable**, ja que el que hi ha és una simple expectativa de percepció d'una renda futura.

Posteriorment –o en el mateix moment de l'exercici de l'opció–, l'empleat pot transmetre els títols rebuts i, per aquesta venda, es generarà un guany o una pèrdua patrimonial per la diferència entre el preu de la venda i el de l'acció en el moment de l'exercici de l'opció.

D'aquesta manera, en la generalitat dels casos es meriten dos fets imposables de l'IRPF en aquest tipus de contractes: en un primer estadi, **una retribució laboral en el moment de l'exercici de la prima**; en un segon moment, una **renda de capital** –guany o pèrdua patrimonial– **per la transmissió de les accions rebudes**.

Convé indicar, però, que també és habitual que aquest sistema retributiu, en empreses tancades –societats limitades no cotitzades– es confeccioni de manera fictícia. És el que es coneix com **phantom options**, esquema retributiu al qual en realitat no es lliuren títols, sinó el valor teòric de les accions en el moment d'exercici de l'opció. En aquest cas, **parlem d'una retribució dinerària**.

El gran avantatge fiscal d'aquest sistema de retribució de directius es troba en el fet que, **aplicat de manera no habitual per l'empresa, determina també l'aplicació de la reducció general del 30%** del rendiment íntegre del treball per irregularitat de l'article 18 de la LIRPF.

En el cas de *stock options* que hagin estat concedides amb anterioritat a l'1 de gener del 2015 i s'exercitin més de dos anys després de la concessió, si a més, no es van concedir anualment, es pot aplicar aquesta reducció del 30% tot i que en el termini dels cinc períodes impositius anteriors a aquell en què s'exerciten, el contribuïent ha obtingut altres rendiments amb període de generació superior a dos anys als quals s'hagi aplicat la reducció.

Respecte d'aquestes *stock options* (concedides amb anterioritat a l'1 de gener del 2015), sense perjudici de l'aplicació del límit genèric de tres-cents mil euros com a import màxim per aplicar la reducció del 30%, tenen un límit quantitatiu específic.

Aquest límit consistia que la quantia del rendiment sobre la qual s'aplicava la reducció no podia superar l'import que resulti de multiplicar el salari mitjà anual del conjunt dels declarants de l'IRPF, que serà de 22.100 euros, pel nombre d'anys de generació del rendiment.

Aquest límit es duplicava si els rendiments complien els requisits següents:

- Les accions o participacions adquirides es mantinguessin, almenys, durant tres anys, a comptar des de l'exercici de l'opció de compra.
- L'oferta d'opcions de compra es realitzés en les mateixes condicions en tots els treballadors de l'empresa, grup o subgrup d'empresa.

4. Fiscalitat de les indemnitzacions i de les extincions de relació laboral

L'article 7 lletra *e* de la LIRPF regula el règim d'exempció aplicable a les indemnitzacions per acomiadament a cessament del treballador.

En virtut d'aquest article, estan exemptes de l'IRPF les **indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador**, en la quantia establerta amb caràcter obligatori en l'Estatut dels treballadors, la seva normativa de desenvolupament o, si s'escau, en la normativa reguladora de l'execució de sentències.

No obstant això, l'import de la indemnització exempta tindrà com a **límit els cent vuitanta mil euros**. Per tant, encara que la indemnització total no excedeixi el que estipula l'Estatut dels treballadors o en les seves normes de desenvolupament, si se superen els cent vuitanta mil euros, **l'excés estarà sotmès a tributació**, sense perjudici que es pugui aplicar sobre l'excés, si s'escau, la **reducció legalment establerta del 30% per a rendiments del treball generats en un termini superior a dos anys**.

Entre altres, podem esmentar les indemnitzacions exemptes per acomiadament o cessament del treballador:

- a) Derivades d'acomiadaments qualificats d'improcedents.
- b) Derivades d'extinció del contracte per voluntat del treballador (cessament), sigui per qualsevol dels motius següents:
 - Modificacions substancials en les condicions de treball que redundin en menyscabament de la dignitat del treballador.
 - Falta de pagament o retards continuats en l'abonament del salari pactat.
 - Qualsevol altre incompliment qualificat com a greu de les obligacions contractuals de l'empresari.
- c) Derivades d'acomiadaments col·lectius per causes econòmiques, tècniques, organitzatives, de producció o per força major.
- d) Derivades de l'extinció de la relació laboral per mort, jubilació o incapacitat de l'empresari.
- e) Derivades de l'extinció del contracte de treball per causes objectives.

En tots els casos, el gaudi de l'exempció està condicionat a la desvinculació real i efectiva del treballador de l'empresa. No es produeix aquesta desvinculació quan en els tres anys següents a l'acomiadament o cessament, el treballador torni a prestar serveis a la mateixa empresa o en una altra vinculada a aquella.

D'altra banda, **no es consideren emparades per l'exempció**, per la qual cosa estan plenament subjectes a l'impost i s'han de declarar íntegrament:

a) Les indemnitzacions establertes en virtut de **conveni, pacte o contracte**.

b) En general, les que es perceben com a conseqüència de l'extinció del contracte de treball per qualsevol causa per la qual **no estigui establert a l'Estatut dels treballadors el dret del treballador a percebre una indemnització**. Per exemple:

- L'extinció dels contractes de treball temporals perquè no s'hi produeix l'acomiadament o extinció per voluntat del treballador (cessament).
- Els acomiadaments disciplinaris procedents.
- L'extinció del contracte per voluntat del treballador (cessament) que no estigui motivada per cap de les causes a què es refereixen els articles 41.3 i 50 de l'Estatut dels treballadors.

c) En el cas de **personal d'alta direcció** a què es refereix el Reial decret 1382/1985, es considera plenament subjecte a l'impost la indemnització que percebi com a conseqüència de l'extinció del seu contracte de treball, sigui quina sigui la causa que el motivi, ja que no figura una quantitat màxima o mínima d'indemnització en el decret esmentat.

5. Fiscalitat de l'impatriat i de l'expatriat; retribucions del treballador per mobilitat transnacional

L'impacte de la globalització en el mercat de treball és una realitat i no resulta estranya la contractació de treballadors que veuen alterada la seva residència fiscal com a conseqüència d'un desplaçament laboral. Per aquest motiu, abans d'analitzar la fiscalitat aplicable als impatriats i expatriats, entenem que resulta necessari conèixer quins són els criteris que indica la LIRPF per considerar que una persona física és resident fiscal a Espanya.

5.1. Residència fiscal a Espanya

S'entén que un contribuent té la residència habitual en territori espanyol quan es donen qualsevol de les circumstàncies següents:

1) Que estigui **més de 183 dies**, durant l'any natural, en **territori espanyol**.

Per determinar aquest període de permanència, es computaran les absències esporàdiques, llevat que el contribuent acrediti la seva residència fiscal en un altre país.

2) Que **radiqui a Espanya el nucli principal** o la base de les seves **activitats o dels seus interessos econòmics**, de manera directa o indirecta.

Tret que hi hagi una prova en contra, es preveu que el contribuent té la residència habitual en territori espanyol quan, d'acord amb el criteri anterior, resideixin habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

Residència en una comunitat autònoma (art. 72 LIRPF)

Com a principi general, els contribuents amb residència habitual al territori espanyol són residents al territori d'una comunitat autònoma. Resulta fonamental, per poder aplicar règims tributaris forals, especialitats normatives per raó del territori (Ceuta o Melilla) o deduccions en la quota concretes aprovades per cada comunitat autònoma **determinar la residència habitual del contribuent**.

Per determinar en quina de les comunitats autònomes viu el contribuent, s'han d'aplicar els criteris següents.

1) **Criteri de permanència**

El contribuent viu al territori de la comunitat autònoma en què ha viscut durant més dies dels que marca el període impositiu (normalment l'any natural), per la qual cosa s'han de computar a aquests efectes les absències esporàdiques.

2) Criteri del centre d'interessos

De manera subsidiària, es considerarà que el contribuent viu a la comunitat autònoma on tingui el principal centre d'interessos; és a dir, en aquella en el territori de la qual hagi obtingut la major part de la base imposable de l'IRPF, determinada pels components de renda:

- Rendiments del treball, que s'entendran obtinguts on radiqui el centre de treball, si n'hi ha.
- Rendiments del capital immobiliari i guanys patrimonials derivats de béns immobles, que s'entendran obtinguts en el lloc en què radiquin.
- Rendiments d'activitats econòmiques, siguin empresarials o professionals, que s'entendran obtinguts on radiqui el centre de gestió de cadascuna.

3) Criteri de l'última residència declarada a efectes de l'IRPF

A falta dels criteris anteriors, la persona es considera resident al territori en què radiqui la seva última residència declarada a efectes de l'IRPF.

3) Les persones físiques que tenen la **residència habitual a l'estranger** per alguna de les circumstàncies que preveu l'**article 10 de la LIRPF**.

4) Les persones físiques de **nacionalitat espanyola** que acreditin la seva nova residència fiscal en un país o territori qualificat reglamentàriament com a **paradís fiscal**.

Aquestes persones no perden la condició de contribuents per l'IRPF en el període impositiu en què es produeixi el canvi de residència i en els quatre períodes impositius següents.

5.2. Exempció de treballs realitzats a l'estranger (expatriats)

Quan un treballador resident fiscal a Espanya es **desplaça a l'estranger per realitzar uns treballs**, gaudeix d'un **avantatge fiscal**: no haurà de tributar a l'IRPF la part proporcional del sou pels dies que hagi estat desplaçat, fins a un màxim de seixanta mil cent euros anuals.

Aquest incentiu és aplicable només per a persones físiques residents fiscals a Espanya, de manera que, tot i els desplaçaments a l'estranger, aquest resident fiscal a Espanya ha de continuar tenint aquesta condició.

Perquè sigui aplicable aquest avantatge fiscal, s'han de complir tots els requisits que preveu l'article 7 lletra p de la LIRPF:

a) Els treballs s'han de fer per a una **empresa o entitat no resident a Espanya o establiment permanent situat a l'estranger**.

Quan l'entitat destinatària dels treballs estigui vinculada amb l'entitat ocupadora del treballador o amb aquella en què presti els seus serveis, s'entendrà que els treballs s'han realitzat per l'entitat no resident quan, d'acord amb el que preveu l'article 16.5 de la Llei 27/2014, de l'impost sobre societats, pugui considerar-se que s'ha prestat un servei intragrup a l'entitat no resident perquè aquest servei produeixi o pugui produir un avantatge o utilitat a l'entitat destinatària.

b) Al territori en què es realitzin els treballs cal aplicar un **impost de naturalesa idèntica o anàloga a la de l'IRPF** i no es tracti d'un país o territori qualificat com a paradís fiscal.

Es considera que aquest requisit es compleix quan el país o territori en què es realitzin els treballs tingui subscrit amb Espanya un conveni per evitar la doble imposició internacional que contingui una clàusula d'intercanvi d'informació. Per a la resta de països (amb els quals no hi hagi conveni), caldrà fixar-se si hi ha un impost idèntic o anàleg.

Els treballs s'han de fer per a una empresa o entitat no resident a Espanya o un establiment permanent radicat a l'estranger.

Per al càlcul de la retribució corresponent als treballs realitzats a l'estranger, **s'han de tenir en compte els dies en què efectivament el treballador ha estat desplaçat a l'estranger**, així com les **retribucions específiques** corresponents als serveis prestats a l'estranger.

Per al càlcul de l'import dels rendiments meritats cada dia pels treballs realitzats a l'estranger, al marge de les retribucions específiques corresponents a aquests treballs, s'aplicarà un **criteri de repartiment proporcional tenint en compte el nombre total de dies de l'any**.

Finalment, aquesta exempció és **incompatible**, en el cas dels contribuents destinats a l'estranger, amb el **règim d'excessos** exclosos de tributació per retribucions percebudes per treballadors d'empreses i funcionaris destinats a l'estranger que preveu l'**article 9.A.3.b del RIRPF**, sigui quin sigui el seu import. El contribuent pot optar per l'aplicació del règim d'excessos en substitució d'aquesta exempció.

A diferència del règim d'excessos de l'article 9.A.3.b del RIRPF, són **compatibles** amb l'exempció per treballs realitzats a l'estranger, les **quantitats percebudes en concepte de desplaçament i estada** a les quals sigui aplicable el règim general de dietes exemptes de gravamen de l'article 9.A.a del RIRPF.

5.3. Règim d'excessos

Es tracta d'un règim fiscal previst a l'article 9.A.3.b del RIRPF, en virtut del qual s'entén que tindrà la consideració de **dieta exempta de gravamen a l'IRPF l'excés que percebin els empleats d'empreses, amb destinació a l'estranger**, sobre les retribucions totals que obtindrien per sous, jornals, antiguitat, pagues extraordinàries, fins i tot la de beneficis, ajuda familiar o qualsevol altre concepte, per raó de càrrec, ocupació, categoria o professió en el supòsit d'estar destinat a Espanya.

Aquest règim és incompatible amb el previst al punt anterior (exempció article 7.p LIRPF), de manera que resulta necessari, en el moment d'analitzar un supòsit de desplaçament d'un treballador resident a Espanya a l'estranger, estudiar quin dels dos règims presenta la millor fiscalitat per al treballador.

5.4. Règim de treballadors desplaçats a Espanya (impatriats)

Amb motiu de la lliure circulació de persones dins el territori de la Unió Europea i la globalització, és molt habitual la contractació de treballadors estrangers per part d'empreses situades en territori espanyol. Com a conseqüència d'aquesta contractació, aquests treballadors acaben adquirint la residència fiscal a Espanya, per la qual cosa estan obligats a tributar a l'IRPF com un contribuent més de l'impost.

Amb la finalitat d'impulsar l'economia del territori espanyol i atreure perfils professionals, com a directius i personal altament qualificats, que poguessin ocupar llocs de rellevància en les empreses espanyoles perquè aquestes puguin millorar en competitivitat en el món globalitzat, està previst el règim denominat *règim fiscal especial* aplicable als treballadors desplaçats a territori espanyol.

Aquest règim està regulat a l'article 93 de la LIRPF i presenta els requisits i les característiques següents:

- Es tracta d'un règim aplicable únicament a aquelles persones físiques que **adquireixin la seva residència fiscal a Espanya com a conseqüència del seu desplaçament a territori espanyol**. Per tant, serà aplicable únicament a contribuents de l'IRPF.
- Aquestes persones físiques podran **optar per tributar per l'impost sobre la renda de no residents (IRNR)** i mantenir la seva condició de contribuent per l'IRPF durant el període en què s'efectuï el canvi de residència i durant els cinc períodes impositius següents.

Ara bé, per poder acollir-te a aquest règim, s'han de complir les condicions següents:

1) Que el treballador desplaçat a Espanya **no hagi estat resident a Espanya durant els deu períodes impositius anteriors** a aquell en què es produeixi el seu desplaçament a territori espanyol.

2) Que el **desplaçament a territori espanyol** es produeixi com a conseqüència d'alguna de les circumstàncies següents:

a) Com a **conseqüència d'un contracte de treball**, amb excepció de la relació laboral especial dels esportistes professionals regulada pel Reial decret 1006/1985, de 26 de juny.

Entenem que es compleix aquesta condició quan s'inicia una relació laboral, ordinària o especial amb un ocupador a Espanya, o quan el desplaçament és ordenat per l'ocupador i hi ha una carta de desplaçament a territori espanyol.

b) Com a **conseqüència de l'adquisició de la condició d'administrador d'una entitat en el capital de la qual no participi**. En cas que sí que hi participi, aquesta participació no determina la consideració d'entitat vinculada.

3) Que **no s'obtinguin rendes** que es qualificarien com a obtingudes mitjançant un establiment permanent situat en territori espanyol.

Com s'ha dit anteriorment, el règim consisteix a optar per tributar a l'IRNR per la totalitat dels rendiments com a conseqüència del seu desplaçament laboral a Espanya, tot i ser resident fiscal en aquest país.

Pel que fa als **rendiments del treball** obtinguts, tributen d'acord amb aquesta **escala de gravamen**:

- Fins a 600.000 euros: 24%.
- Des de 600.000,01 euros en endavant: 45%.

6. Gestió de l'impost. Retencions o pagaments a compte dels salaris

Estan subjectes a retenció o ingrés a compte els rendiments del treball satisfets a empleats i treballadors.

No obstant això, hi ha alguns **supòsits exceptuats de l'obligació de retenir**, entre els quals podem destacar, als efectes que aquí interessen, els següents:

- Rendes del treball no subjectes.
- Rendes del treball exemptes.
- Dietes i despeses de viatge exceptuats de gravamen.

El **mètode de càlcul** dels tipus de retenció aplicables sobre els rendiments de treball comporta que els obligats a retenir que satisfacin aquests rendiments hagin de quantificar el percentatge de retenció tenint en compte diferents variables.

Aquest mètode de càlcul pretén **garantir que l'import total de les retencions practicades** sobre els rendiments del treball s'acosti, tant com sigui possible, a la **quota líquida que correspondria a aquests rendiments**. Això exigeix, així mateix, que al llarg de l'exercici es duguin a terme **regularitzacions** per calcular novament el tipus de retenció, quan es produeixin determinades **variacions en les circumstàncies** que es van tenir en compte al principi de l'exercici.

L'import de la retenció, per als rendiments del treball, ve determinat pel resultat d'aplicar algun dels percentatges següents a les retribucions satisfetes:

- El percentatge que resulti dels càlculs detallats en el **procediment general** preveu l'article 101 de la LIRPF, amb atenció a les circumstàncies personals i familiars del contribuent.
- El que resulti del procediment especial aplicable als contribuents perceptors de **classes passives**, de conformitat amb el que preveu l'article 89 del RIRPF.
- El que resulti del procediment especial aplicable als contribuents en cas de **canvi de residència**, de conformitat amb el que preveu l'article 99 de la LIRPF.
- Els **tipus fixos de retenció** per a determinats rendiments del treball, amb independència de la quantia i de les circumstàncies del perceptor.

A més, resulta essencial per poder aplicar correctament el tipus de retenció aplicable que el treballador o empleat compleixi amb la **obligació de comunicar al pagador la situació personal i familiar** mitjançant el lliurament del «Model 145. Comunicació de dades al pagador», que influeix en l'import exempt de retenció, en la determinació del tipus de retenció o en les regularitzacions que s'hagin de practicar sobre aquest durant l'exercici natural. El pagador queda obligat a conservar a disposició de l'Administració tributària la comunicació degudament signada.

La **falta de comunicació al pagador** d'aquestes circumstàncies personals i familiars, o de la seva variació, determina que **el pagador apliqui el tipus de retenció corresponent, sense tenir en compte les circumstàncies**, sense perjudici de les responsabilitats en què pugui incórrer el percepció quan la falta de comunicació d'aquestes determini l'aplicació d'un tipus inferior al que correspongui.

Pel que fa al **termini** per efectuar la comunicació:

- Amb caràcter general, la comunicació de dades s'ha d'efectuar **abans del primer dia de cada any natural o a l'inici de la relació laboral**, tenint en compte la situació personal i familiar que previsiblement existirà. No cal reiterar en cada exercici la comunicació de dades al pagador, mentre no es donin circumstàncies que requereixin la presentació d'una nova comunicació.
- Pel que fa a les **variacions que suposin un tipus de retenció menor**, poden ser comunicades.
- Pel que fa a les **variacions que suposin un tipus de retenció més elevat**, han de ser comunicades en el termini de deu dies des que es produeixen.

D'altra banda, els **contribuents poden sol·licitar** en qualsevol moment als seus corresponents pagadors l'aplicació de **tipus de retenció superiors** als que resultin dels previstos en els mètodes esmentats, de conformitat amb el procediment previst a l'article 88 del RIRPF.

Pel que fa a les **retribucions en espècie**, la quantia de l'ingrés a compte que ha de realitzar l'ocupador es calcula aplicant el percentatge corresponent al tipus de retenció que li sigui aplicable d'acord amb el mètode utilitzat a l'article 101 de la LIRPF al valor de la retribució en espècie, esmentat al subapartat 3.2.

No hi ha obligació d'efectuar ingrés a compte respecte a les contribucions satisfetes pels promotors de plans de pensions, de plans de previsió empresarial i de mutualitats de previsió social que redueixin la base imposable.

Respecte dels **impatriats**, és a dir, els treballadors per compte aliè que no siguin contribuents per l'IRPF però que hagin d'adquirir aquesta condició com a conseqüència del seu desplaçament a territori espanyol, poden comunicar voluntàriament aquesta circumstància a l'Administració tributària mitjançant el model 147.

El treballador, posteriorment, ha de lliurar al pagador dels rendiments de treball un exemplar del document expedit per l'Administració tributària, a fi que aquest últim el consideri contribuent de l'IRPF a partir de la data que s'hi indiqui i procedeixi a practicar les retencions d'acord amb la normativa vigent i a aplicar, si s'escau, la regularització prevista per canvi de residència de l'article 99 de la LIRPF.

Resum

Hem analitzat de manera general l'**impost sobre la renda de les persones físiques** de conformitat amb el que preveu la Llei 35/2006, amb especial incidència en els **elements bàsics de l'impost**: aspectes materials, personals i temporals, període impositiu, obligació de declarar, així com l'esquema de liquidació.

Un cop identificats els elements bàsics de l'impost, hem analitzat aspectes essencials de la fiscalitat dels salaris, en concret:

1) **Identificació del concepte de rendiments del treball en l'IRPF** i de l'esquema de determinació del rendiment net (ingressos íntegres, despeses deduïbles, reduccions generals i reduccions per irregularitat, principalment).

2) Anàlisi del **sistema de retribució flexible** basat en l'administració adequada de les retribucions en espècie: retribucions no subjectes, retribucions exemptes, retribucions valorades de conformitat específica de valoració, entre altres.

3) Anàlisi del **sistema de retribució variable** basat en l'administració adequada dels rendiments considerats plurianuals, com ara bons, indemnitzacions, premis de fidelitat, entre altres. En aquest apartat ens hem aturat a conèixer una mica més detalladament els plans de retribució variable consistents en l'exercici de les opcions sobre accions (*stock options*).

4) Conèixer la **tributació de les indemnitzacions i altres prestacions satisfetes amb motiu del cessament d'una relació laboral**, amb especial èmfasi en les indemnitzacions exemptes de tributació i, en les que no ho estan, la possible aplicació de la reducció genèrica dels rendiments del treball del 30% si tenim en compte la seva irregularitat generada en més de dos anys.

5) Conèixer el tractament fiscal aplicable als rendiments del treball obtinguts pels **impatriats i expatriats** del territori espanyol amb motiu d'un trasllat per raons de feina. Amb caràcter previ hem analitzat el concepte fiscal de residència fiscal en territori espanyol.

6) Finalment, hem analitzat l'obligació de **practicar retencions i ingressos a compte**, amb especial atenció als diferents mètodes d'aplicació del tipus de retenció i a les obligacions per part del treballador de comunicar les seves dades personals i familiars a efectes de determinar correctament el tipus de retenció. En aquest apartat també hem après procediments específics de determinació del tipus de retenció per als treballadors desplaçats i les retribucions en espècie.

Bibliografia

Agència Tributària (2017). *Manual práctico renta 2016*. Madrid: Agència Estatal de l'Administració Tributària. Ministeri d'Hisenda i Funció Pública.

Lefebvre, F. (2017). *Memento práctico fiscal 2017*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

Martín Queralt, J.; Tejerizo, J. M.; Cayón Galiardo, A. (2009). *Manual de Derecho Tributario. Parte especial* (4a. ed.). Madrid: Thomson-Aranzadi.

Pérez Royo (dir.) (2009). *Curso de Derecho Tributario (parte especial)*. Madrid: Tecnos.

Sánchez Galiana, J. A. i altres (2009). *Imposición directa de las personas físicas*. Madrid: Editorial Copycentro.

