

El valor conjunto de estos derechos especiales no podrá exceder del 10 por 100 de los beneficios netos obtenidos según balance, una vez deducida la cuota destinada a reserva legal y por un período máximo de 10 años. ⁽¹⁸⁾

Regla cautelar de valoración: precio ofertado al público [Art. 43.1.1º f) Ley IRPF y 48 Reglamento]

Cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre (BOE del 30), deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Tienen esta consideración los siguientes:

- a) Los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa.
- b) Los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.
- c) Cualquier otro distinto de los anteriores, siempre que no excedan del 15 por 100 ni de 1.000 euros anuales. ⁽¹⁹⁾

En el caso de cesión del uso de **vehículos considerados eficientes energéticamente**, la valoración resultante se podrá **reducir hasta en un 30 por 100**, en los términos y condiciones que se han comentado en la página 96 de este Capítulo.

Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

[Arts. 17.1 d) Ley IRPF y 9 Reglamento]

Gastos de locomoción

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de incluirse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades que, en las condiciones e importes que más adelante se señalan, perciba el empleado o trabajador con la finalidad de compensar los gastos de locomoción ocasionados por el desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, con independencia de que este último esté situado en el mismo o en distinto municipio que el centro de trabajo habitual.

Por el contrario, están plenamente sujetas al impuesto, y habrán de ser incluidas en la declaración como rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el desplazamiento del empleado o trabajador desde su domicilio al lugar de trabajo, aun cuando ambos estén situados en distintos municipios. ⁽²⁰⁾

⁽¹⁸⁾ Artículo 27 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE de 3 de julio).

⁽¹⁹⁾ Véase la disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF en la que se regulan los acuerdos previos de valoración de retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta del IRPF.

⁽²⁰⁾ No obstante, están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte de viajeros para el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, incluidas las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 46 bis del Reglamento del IRPF. Véanse, a este respecto, las páginas 92 y s. de este mismo Capítulo.

Asignaciones para gastos de locomoción exceptuadas de gravamen

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:

- Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- En otro caso, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

■ **Importante:** *el exceso percibido, en su caso, sobre las cantidades indicadas está plenamente sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

Gastos de manutención y estancia

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el empleado o trabajador en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses en un mismo municipio, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino en un mismo municipio.

Asignaciones para gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería exceptuadas de gravamen

a) Reglas generales

Funcionarios y empleados con destino en España

Se consideran como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería exclusivamente las cantidades que se recogen en el cuadro de la página siguiente :

■ **Importante:** *a efectos de la aplicación de la exención, el pagador deberá acreditar el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. El exceso sobre las cantidades indicadas está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

Asignaciones para gastos de manutención y estancia exceptuadas de gravamen

	España	Extranjero
1. Pernoctando en municipio distinto: (1)		
Gastos de estancia, con carácter general.....	El importe de los gastos que se justifiquen	
Gastos de estancia (conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera sin justificación de gastos)	15,00 euros/día	25,00 euros/día
Gastos de manutención	53,34 euros/día	91,35 euros/día
2. Sin pernoctar en municipio distinto: (1)	España	Extranjero
Manutención, con carácter general.....	26,67 euros/día	48,08 euros/día
Manutención (personal de vuelo)	36,06 euros/día (2)	66,11 euros/día (2)

(1) Debe tratarse de un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

(2) Si en un mismo día se produjeran desplazamientos en territorio español y al extranjero, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

Funcionarios y empleados con destino en el extranjero

En los términos establecidos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, tiene la consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían, en el supuesto de hallarse destinados en España, las siguientes personas con destino en el extranjero, siempre que sean contribuyentes por el IRPF.

- Funcionarios públicos españoles.
- Personal al servicio de la Administración del Estado.
- Funcionarios y personal al servicio de otras Administraciones Públicas.
- Empleados de empresas con destino en el extranjero.

■ **Importante:** en estos supuestos no se exige el requisito de que el desplazamiento y permanencia no sea por un período continuado superior a nueve meses. Asimismo, la aplicación de este régimen de dietas exceptuadas de gravamen es incompatible con la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

El contribuyente podrá optar por la aplicación de este régimen de excesos en sustitución de la exención. (21)

Centros de trabajo móviles o itinerantes

El régimen general de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen también resulta aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

Se considera empresa móvil o itinerante aquella que, por las características propias de la actividad que realiza, requiere un desplazamiento necesario de sus trabajadores a los lugares donde sus servicios son requeridos. La definición de centro de trabajo móvil o itinerante está asociada

(21) La exención para los rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero se comenta en las páginas 50 y s. del Capítulo 2.

con el desplazamiento de los trabajadores a los distintos lugares en los que la empresa debe prestar sus servicios, de tal forma que en este tipo de contratos de trabajo es consustancial la aceptación, por parte del trabajador, de la indeterminación del Centro donde han de prestarse los servicios. En definitiva, el trabajador realizando su actividad en el mismo centro de trabajo, se desplaza con él. Tienen esta consideración, por ejemplo, los circos y determinadas empresas de montajes e instalaciones eléctricas y telefónicas.

Ejemplo:

Durante tres días del mes de abril de 2016, don L.G.R. fue enviado por su empresa desde el municipio en el que reside y trabaja a otro, distante 500 Km, para realizar determinadas gestiones comerciales, acreditando el pagador tales circunstancias. En concepto de dietas y gastos de locomoción, percibió 760 euros, habiendo pernoctado dos días del viaje. Como justificantes de los gastos, conserva el billete de ida y vuelta de avión cuya cuantía asciende a 210 euros y la factura del hotel a 195 euros.

¿Qué cantidad de la percibida en concepto de dietas y gastos de desplazamiento deberá declarar don L.G.R. en concepto de ingresos íntegros a efectos del IRPF?

Solución:

Importe percibido		760,00
Gastos exceptuados de gravamen:		
- Locomoción: justificados (billete de avión)	210,00	
- Estancia: justificados (factura del hotel)	195,00	
- Manutención [(53,34 x 2) + 26,67]	133,35	
Total	538,35	
Ingresos íntegros fiscalmente computables: (760,00 – 538,35)		221,650

b) Reglas especiales

Relaciones laborales especiales de carácter dependiente

En estos supuestos, es preciso distinguir entre los gastos de estancia, que siguen la regla general expuesta anteriormente, y los gastos de locomoción y manutención, a los que se aplica una regla especial conforme a la cual, cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de este tipo de relaciones laborales podrán minorar sus ingresos íntegros, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) En concepto de gastos de locomoción.

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso: La cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención.

Desplazamientos en territorio español: 26,67 euros diarios.

Desplazamientos al extranjero: 48,08 euros diarios.

Ejemplo:

Don D.M.M. es contratado por una empresa de Zaragoza como representante de comercio, estableciéndose una relación laboral especial de carácter dependiente conforme al Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto. Los gastos de locomoción, estancia y manutención corren por su cuenta, no siéndole resarcidos de forma específica por la empresa. La zona asignada para su trabajo está situada al norte de la provincia de Teruel, efectuando los desplazamientos en su propio vehículo.

A lo largo de 2016 ha percibido por sus servicios un total de 27.400 euros, habiendo efectuado desplazamientos durante 110 días en los que ha recorrido un total de 20.000 kilómetros. Los gastos debidamente justificados originados en dichos desplazamientos son los siguientes:

Gastos de aparcamiento:	96,00
Gastos de estancia en hoteles:	1.500,00
Gastos de manutención en restaurantes:.....	3.300,00

Determinar el importe de los ingresos íntegros fiscalmente computables por don D.M.M. en su declaración del IRPF del ejercicio 2016.

Solución:

Remuneraciones brutas	27.400,00
Ingresos no computables:	
Gastos de locomoción (20.000 Kms x 0,19 euros)	3.800,00
Gastos de aparcamiento	96,00
Gastos de manutención (26,67 euros x 110 días).....	2.933,70
Gastos de estancia ⁽¹⁾	---
Total	6.829,70
Ingresos íntegros fiscalmente computables (27.400,00 – 6.829,70)	20.570,30

⁽¹⁾ Al no serle resarcidos específicamente por la empresa los gastos de estancia, no resulta deducible cantidad alguna por este concepto.

Traslado del puesto de trabajo a municipio distinto

Tienen la consideración de asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen las cantidades recibidas con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que, además:

- Dicho traslado exija el cambio de residencia.
- Las cantidades recibidas correspondan exclusivamente a:
 - Gastos de locomoción y manutención del empleado o trabajador y sus familiares durante el traslado.
 - Gastos de traslado del mobiliario y enseres.

Ejemplo:

En el mes de marzo de 2016, don P.L.L. fue trasladado de puesto de trabajo por su empresa de Madrid a Barcelona, recibiendo por dicho traslado una compensación por importe de 3.000 euros. Como justificantes de los gastos del traslado conserva:

- Factura de la empresa de mudanzas por un importe de 1.293 euros.
- Km recorridos: 600 (su esposa y él viajaron con su propio automóvil, sin pernoctar).

Solución:

Importe recibido		3.000,00
Importe exonerado de gravamen:		
- Gastos de locomoción: (600 Km x 0,19).....	114,00	
- Gastos de manutención sin pernoctar (26,67 x 2).....	53,34	
- Factura de mudanza	<u>1.293,00</u>	
Total	1.460,34	
Ingresos íntegros fiscalmente computables (3.000,00 – 1.460,34)		1.539,66 (*)

(*) Sobre dicha cantidad procederá aplicar una reducción del 30 por 100, al considerarse este rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Véase en este mismo Capítulo la reducción especial aplicable sobre determinados rendimientos íntegros del trabajo.

Candidatos a jurado, jurados y miembros de mesas electorales

Están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas en concepto de desplazamientos, alojamiento y manutención por los candidatos a jurados y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, según lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado (BOE del 14). Las cuantías fijadas en el mismo han sido actualizadas por la Resolución del Ministerio de la Presidencia de 21 de julio de 2006 (BOE del 26).

También están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los miembros de las Mesas Electorales, de acuerdo con lo establecido en la Orden INT/3782/2007, de 13 de diciembre, de regulación de la dieta de los miembros de las Mesas Electorales (BOE del 25).

Rendimiento neto del trabajo a integrar en la base imponible

Las operaciones necesarias para determinar la cuantía del rendimiento neto del trabajo que se integra en la base imponible se representan en el siguiente esquema:

Fase 1ª	<ul style="list-style-type: none"> (+) Importe íntegro devengado (retribuciones dinerarias). (+) Valoración fiscal más ingreso a cuenta no repercutido (retribuciones en especie). (+) Contribuciones empresariales a sistemas de previsión social (importes imputados). (+) Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad. (-) Reducciones aplicables sobre los siguientes rendimientos: <ul style="list-style-type: none"> * Generados en un plazo superior a dos años. * Obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. * Prestaciones percibidas de regímenes públicos de previsión social. * Prestaciones percibidas de sistemas privados de previsión social (régimen transitorio). (=) Rendimiento íntegro del trabajo.
----------------	--