

LA EXTENSIÓN A LOS AUTONOMOS DEPENDIENTES DEL RÉGIMEN DE LOS VALES-COMIDA.

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Como es sabido, la Ley 20/2007, de 11 de julio, ha aprobado el Estatuto del Trabajador autónomo, que ha entrado en vigor el 12 de octubre del mismo año. La elaboración de este texto ha sido una de las prioridades en las que ha trabajado la Unión de Profesionales y Trabajadores Autónomos (UPTA). Pues bien, UPTA acaba de formular una serie de propuestas atinentes a la fiscalidad del trabajador autónomo que se han presentado en unas Jornadas celebradas en Santiago de Compostela el pasado 3 de junio. Entre las mismas se encuentra una cuestión que no es menor; que la Ley reguladora del IRPF extiende a los trabajadores autónomos el régimen fiscal de los vales-comida.

Para entender esta propuesta es necesario contextualizarla. El régimen de los vales-comida o vales de restaurante se deriva, en primer lugar, de la referencia que hace el artículo 42,2,c) de la Ley 35/2006 del IRPF en lo relativo a las retribuciones en especie. Recordemos que las retribuciones laborales en especie constituyeron una novedad de la Ley del IRPF 18/1991, de 6 de junio, aunque la novedad no radicaba en el hecho de someter a gravamen los pagos en especie, pues los que eran consecuencia de una relación laboral ya eran objeto de imposición bajo la vigencia de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre. Lo innovador era que se procedía a clarificar legalmente su régimen jurídico, introduciendo la obligación del empleador de efectuar un ingreso a cuenta que, con posterioridad, podía ser objeto de traslación al empleado. Si así fuese, éste tendría que imputárselo y podría proceder a su deducción en su declaración del IRPF.

La vigente Ley del Impuesto sobre la Renta incluye entre las retribuciones laborales en especie, las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. A ello se añade que “tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine”.

El Reglamento del IPRF, aprobado por RD 439/2007, por su parte, incluye en su artículo 45 una referencia a los gastos de comedores de empresa que no suponen retribución en especie. Esta previsión conlleva el admitir que el servicio de comida prestado a los trabajadores no tendrá el carácter de retribución en especie, siempre que respete determinadas exigencias.

Y al mismo tiempo se prevé lo que se llaman *fórmulas indirectas* de prestación del servicio, que no es otra cosa que la posibilidad de externalizar dichos servicios, concertando su prestación con restaurantes o establecimientos de hostelería. El régimen de los vales-comida o ticket-restaurant supone una novedosa fórmula que permite que, mediante la entrega de estos vales emitidos por ciertas empresas, el trabajador pueda elegir el restaurante dentro de la lista de establecimientos adheridos. Se trata de una ingeniosa fórmula que favorece tanto al trabajador (sigue sin tributar por una retribución en especie, pero se le permite elegir el establecimiento adherido de su preferencia) como al empresario (se libera de prestar directamente un costoso servicio de comedor en las instalaciones de su empresa, eximiéndosele del sistema de pago a cuenta) y a los propios hosteleros que se garantizan una clientela.

Para que se pueda hablar, por tanto, de fórmula indirecta no gravada, es necesario pues, que el empresario entregue estos vales. Estos pueden formalizarse tanto *en papel* como en instrumentos electrónicos. Así, la Dirección General de Tributos, en respuesta a consulta de 22 de noviembre de 2001, admitió como *vale* una tarjeta electrónica en la que se cargaba las comidas de cada empleado.

Para que se pueda disfrutar de este régimen ventajoso, el artículo 45 del Reglamento del IPRF impone una serie de requisitos, interpretados por la Administración de forma estricta. Así, la cuantía de dichos vales no podrá superar, desde el 1 de abril de 2007, el importe de nueve euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

Además, los vales deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal. Tendrán carácter intransmisible, no admitiéndose cuando no contengan la referencia a un trabajador concreto. Además, la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día y, desde luego, no pueden ser reembolsables.

La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión del número de documento, día de entrega e importe nominal, en caso de que sean en papel y de la cuantía entregada

cada uno de los días, si se trata de tarjetas o de cualquier otro medio electrónico de pago.

Este régimen ventajoso sólo es aplicable a los vales que reúnan estos requisitos. No se aplicarán, pues, a cualquier forma alternativa de retribución como los vales o las primas de economato (respuestas a Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos de 17 de diciembre de 1992 y 19 de mayo de 1999). Pero, obviamente, al tratarse de una fórmula de retribución laboral, sólo es referible a trabajadores por cuenta ajena, perceptores de rendimientos del trabajo en el IRPF, no a los autónomos.

Esta situación debe empezar a cambiar, en tanto el Capítulo III del Título II del Estatuto del Autónomo regula la figura del *trabajador autónomo económicamente dependiente*, definido como aquel que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente. Este tipo de autónomo depende económicamente de este cliente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

Como ya dijimos en anteriores ocasiones, la fiscalidad de este autónomo dependiente puede plantear algún problema, en tanto estamos ante un autónomo con un régimen de dependencia, propia de un perceptor de rentas de trabajo. Sin embargo, las leyes fiscales han empezado a tomar en consideración esta figura, para extenderle las ventajas fiscales de los trabajadores por cuenta ajena. Así, Ley 35/2006, reguladora del IRPF, en su artículo 32, aplica a ciertos perceptores de rendimientos de actividades económicas una reducción semejante a la prevista en el art. 20 para las rentas del trabajo. Estos perceptores son identificables con el autónomo dependiente. Se trata de sujetos en los cuales la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan con una única persona física o jurídica no vinculada, la totalidad de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por 100 de sus rendimientos íntegros declarados y han de cumplir durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de control. Y, además, se exige que perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo y, al menos, el 70 por 100 de sus ingresos estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

Sin embargo, otras cuestiones de interés de la figura del trabajador autónomo dependiente se encuentran pendientes de resolución; por ejemplo, la posibilidad de que tengan rendimientos negativos o pérdidas fiscalmente compensables. Como perceptores de rendimientos de actividades económicas, esta posibilidad debería aceptarse. Sobre

todo, teniendo en cuenta la flexibilidad a la hora de aceptar gastos de los autónomos que ha consagrado la plausible sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de septiembre de 2007, al afirmar que es a la Administración a quien corresponde la prueba de la no correlación de gastos con ingresos. Pero, por otro lado, la aproximación de su tratamiento tributario al de los trabajadores por cuenta ajena imposibilitaría computar estos rendimientos negativos. La Ley del IRPF, teniendo en cuenta que un perceptor de rendimientos de actividades económicas puede tener bases imponibles negativas, aclara que, como consecuencia de la aplicación de la reducción del autónomo dependiente, el saldo resultante no podrá ser negativo, lo que supone tanto como decir que la práctica de una reducción originariamente pensada para rentas de trabajo no puede generar en el autónomo rentas negativas. Pero una cosa es que no quepan rentas negativas originadas por la mera aplicación de una reducción y otra que deban excluirse rentas negativas en un sujeto que es un trabajador autónomo. La posibilidad de estos rendimientos negativos debe aceptarse plenamente en los autónomos dependientes.

Y sobre todo, debe extenderse al autónomo dependiente al régimen de vales-comida, en las mismas condiciones que en la actualidad se prevé para los trabajadores por cuenta ajena.

Además de las razones técnicas que justifican que no se trate de forma diferente al trabajador dependiente y a un tipo de autónomo que la Ley 20/2007 ha querido aproximar en su régimen laboral al contratado por cuenta ajena, no hay que olvidar que los vales-comida se aplicarían en los autónomos dependientes del sector del transporte. Reconocer la posibilidad de estas entregas de vales sin consecuencias fiscales supondría un desahogo tributario para un sector que está pasando por graves dificultades, agravadas también por una presión fiscal excesiva sobre los carburantes (difícil de minorar, dado su carácter armonizado a nivel de la Unión Europea) y por la futura implantación de la *euroviñeta* antes de 2013, que afectará a vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras, gravamen comunitario previsto en la Directiva 1999/62/CE, respecto a la cual existe una propuesta de modificación presentada por la Comisión el 23 de julio de 2003. Esta norma comunitaria permite una reducción generalizada de la cuantía del impuesto sobre vehículos, pero amplía el sistema de tasas y peajes.

Ante los malos vientos fiscales que soplan desde Europa para los autónomos del transporte, medidas como la extensión del régimen de los vales-comida parecen ser un primer paso para mejorar su tributación, pero un primer paso acertado y necesario.