



**INSTRUCCIÓN DE 28 DE JULIO DE 2015, CONJUNTA DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, LA DIRECCIÓN DE FUNCIÓN PÚBLICA Y LA OFICINA DE CONTROL ECONÓMICO SOBRE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA Y DE COTIZACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN RELACIÓN A DETERMINADAS INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DE SERVICIO.**

En el Decreto 16/1993, de 2 de febrero, sobre indemnizaciones por razón de servicio, así como en el Decreto 5/2012, de 17 de enero, sobre indemnizaciones por razón del servicio del personal al servicio de la Ertzaintza, se regulan diferentes compensaciones e indemnizaciones con posible transcendencia a efectos de aplicación de las retenciones del trabajo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y para el cálculo de las bases de cotización a la Seguridad Social.

Las dos últimas reformas de la Ley General de Seguridad Social, en concreto el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, y el Real Decreto-ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores, han supuesto la modificación de los conceptos retributivos que componen la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social.

En el primer caso, la modificación supuso la ampliación de las percepciones que debían incluirse en la base de cotización y que hasta ese momento ya venían siendo objeto de retención a efectos fiscales (por ejemplo: indemnizaciones por la adquisición de prendas de trabajo y productos en especie concedidos voluntariamente por la empresa).

En el segundo caso, es decir a partir de diciembre de 2013, la normativa de Seguridad Social, modifica su técnica legislativa, de tal forma que ya no enumera las percepciones que deben ser incluidas en la base de cotización sino que establece una “cláusula genérica” por la que toda percepción económica debe incluirse en la base de cotización, de tal forma que únicamente quedan exceptuadas las percepciones expresamente establecidas en el artículo 109.2 de la Ley General de Seguridad Social.

A la vista de las modificaciones normativas anteriores se ha visto la necesidad de analizar las percepciones económicas recogidas en la normativa sobre indemnizaciones por razón de servicio con objeto de clarificar las que deben incluirse en el cálculo de la base de cotización y las que deben ser objeto de retención.

En la presente instrucción se establecen los criterios generales aplicables para una correcta aplicación de la normativa tributaria y de la Seguridad Social, así como para el abono de dichas compensaciones e indemnizaciones.

Para los supuestos concretos no contemplados en la presente Instrucción se estará, tanto a los informes ya emitidos, como a los que se emitan en el futuro por las Direcciones de Administración Tributaria y de Función Pública en respuesta a las consultas que se les realicen por los órganos competentes, para una correcta aplicación de la normativa tributaria y de Seguridad Social.



## I. OBJETO.

Es objeto de la presente Instrucción, la determinación de las circunstancias y condiciones en las que las cantidades percibidas en concepto de indemnización por razón de servicio han de ser objeto de tributación y de cotización a la Seguridad Social, así como la forma en la que ha de ser materializado su abono.

## II. ÁMBITO DE APLICACIÓN.

El ámbito de aplicación de esta Instrucción incluye a la totalidad de los empleados públicos, incluido el personal al servicio de la Ertzaintza, personal docente no universitario y personal de Justicia, pertenecientes a la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y sus Organismos Autónomos.

## III. ABONO DE INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DE SERVICIO Y RETENCIÓN DE IRPF.

Las indemnizaciones por razón de servicio tienen la consideración de rendimientos de trabajo, en la medida en que derivan, directa o indirectamente, del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria, conforme a lo establecido en la normativa foral de IRPF.<sup>1</sup>

Sin embargo, en algunos casos concretos, especificados en la normativa del Impuesto, en la jurisprudencia, en los pronunciamientos de órganos administrativos o consultivos, o en la doctrina, se exceptúan de gravamen dichos rendimientos de trabajo y, por tanto, no son objeto de retención en el IRPF.

Conforme a lo anterior, se detallan a continuación los criterios generales sobre cuáles de las indemnizaciones por razón de servicio deben ser objeto de retención de IRPF, y cuáles no. No obstante, la casuística es variada y, en ocasiones, las matizaciones y especificidades que acompañan a los motivos que originan el abono de las compensaciones determinan la condición de ingreso sometido o no a tributación.

---

<sup>1</sup> Normativa foral del IRPF

Álava: Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Bizkaia: Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Gipuzkoa: Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales.



## 1. General

En el IRPF, dietas y asignaciones para gastos de viaje tienen la consideración de rendimiento de trabajo. Sin embargo, excepcionalmente, cuando se pretende compensar gastos producidos por necesidades de servicio, se exceptúan de tributación, en las cuantías y condiciones previstas. En dichos casos, es necesario acreditar por parte del superior jerárquico, el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

## 2. Asignaciones por gastos de locomoción.

- a. No están gravadas las cantidades que se abonan para compensar los gastos de viaje de los empleados por tener que ir a desarrollar su trabajo fuera de su centro habitual de trabajo, bajo los siguientes requisitos e importes máximos:
  - i. Cuando el empleado utilice transporte público. Se exceptúa de gravamen el importe que se satisfaga específicamente por el gasto realizado, siempre que se justifique mediante factura o documento equivalente (billete de avión, de tren, taxi,...).
  - ii. En caso de uso de transporte privado. Se exceptúa de gravamen la cantidad que resulte de computar 0,29 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, añadiéndose los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.
- b. En las indemnizaciones por gastos de locomoción, lo determinante es la realización de la labor fuera del centro de trabajo habitual, con independencia de que el desplazamiento se produzca en el mismo municipio en el que se ubique el centro de trabajo.
- c. La compensación por desplazamiento del domicilio habitual o residencia al centro de trabajo (tanto gastos de transporte colectivo, como en vehículo propio, así como gastos de peaje y aparcamiento) tributa en todo caso, ya estén ambos en el mismo o en distintos municipios.



### 3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia.

- a. No se gravan las indemnizaciones por gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, siempre que se produzcan en municipio distinto al del centro de trabajo habitual al que está asignado al empleado y también del que constituya la residencia del trabajador.
- b. Asimismo, en algunos casos específicos, las indemnizaciones por gastos de manutención en el propio municipio de residencia o del centro de trabajo, pueden ser considerados como gastos que se producen por necesidades del servicio, incurridos, por tanto, por cuenta del empleador (por ejemplo: asistencia a comidas de trabajo, gastos de representación o protocolarios, o derivados de circunstancias extraordinarias y urgentes para acudir al servicio o prolongar la jornada laboral) cuando, por las características propias de la función encomendada, se limitan de forma considerable o definitiva la movilidad del personal en servicio para atender las necesidades de manutención, imposibilitando el desplazamiento al propio domicilio o la elección del lugar donde satisfacer dichas necesidades. En estas circunstancias, estas indemnizaciones no tienen la consideración de renta del trabajo para el perceptor.
- c. Las dietas no estarán sujetas al IRPF ni a su sistema de retenciones a cuenta siempre que no superen los límites cuantitativos señalados en el artículo 13 de los Reglamentos Forales del Impuesto. A este respecto, indicar que actualmente los límites establecidos en los decretos de indemnizaciones citados no superan los límites estipulados en el mencionado artículo.
- d. La indemnización por gastos en comedores de empresa no constituye retribución en especie si se dan las siguientes circunstancias:
  - i. Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado.
  - ii. Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días en los que el empleado devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen.
  - iii. Si el servicio de comedor se presta mediante fórmulas indirectas, su cuantía no puede superar los 9 euros/día. Si la cuantía fuera mayor, se considerará retribución en especie el exceso.



- e. A efectos del no gravamen de las dietas para gastos de manutención, y con independencia de que el importe que se satisfaga sea inferior a los límites reglamentarios establecidos, las cantidades satisfechas no precisan de acreditación en cuanto a su importe (justificante, factura,...), sin perjuicio de la acreditación por parte del pagador del día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

#### **4. Cursos de formación:**

Las indemnizaciones por gastos de locomoción, manutención y estancia derivadas de la inscripción y asistencia a cursos de formación o perfeccionamiento tienen el mismo tratamiento en el IRPF que el señalado anteriormente en caso de desplazamiento fuera del centro de trabajo.

#### **5. Asistencias:**

Las asistencias por la concurrencia a reuniones de Órganos Colegiados de la Administración y Consejos de Administración, por la participación en Tribunales y la colaboración en actividades formativas, están sujetas y no exentas del IRPF, y sometidas, por tanto, a retención del Impuesto.

#### **6. Modificaciones del centro de trabajo:**

Respecto a las indemnizaciones por modificación del centro de trabajo, en el artículo 13.B.2 de los Reglamentos Forales del IRPF se dice que:

*“2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.”*

Por tanto, salvo la excepción citada prevista en la normativa del IRPF, el resto de indemnizaciones por modificaciones del centro de trabajo están sujetas al Impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.



## 7. Vestuario:

Con carácter general, las indemnizaciones por utilización y adquisición de vestuario tributan en el IRPF y, por tanto, están sometidas a retención. Sin embargo, no tributarán en el IRPF ni serán sometidas a retención las indemnizaciones que cumplan los siguientes requisitos:

- a. Prendas “tasadas”, por no poder utilizarse cualquier tipo de vestuario, sino aquellas prendas de vestir que permitan un adecuado desarrollo del servicio a realizar.
- b. La existencia de controles, siendo necesario la presentación de facturas y la obtención de una aprobación o informe favorable de órgano competente sobre la adecuación de las prendas adquiridas al servicio a realizar.
- c. La imposibilidad de utilización de las prendas adquiridas para fines particulares.

Las indemnizaciones que se refieren a la reposición o reparación de objetos y prendas de uso personal consecuencia directa de una intervención policial, no tributan en el IRPF y, por tanto, no están sometidas a retención por el Impuesto.

Las cantidades que se abonen anualmente por adquisición de vestuario en concepto de representación están sujetas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

## IV. ABONO DE INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DE SERVICIO Y BASES DE COTIZACIÓN.

Tras las últimas modificaciones del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en especial las introducidas por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio y el Real Decreto-ley 16/2013, de 20 de diciembre, el artículo 109 por el que se regulan las bases de cotización al Régimen General de la Seguridad Social, en su apartado 2, queda redactado en los siguientes términos:

*“2. Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:*

*a) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, cuando utilice medios de transporte público, siempre que el importe de dichos gastos se justifique mediante factura o documento equivalente.*

*b) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, no comprendidos en el apartado anterior, así como para gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, en la cuantía y con el alcance previstos en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.*



*c) Las indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados, suspensiones (...); estarán exentas de cotización hasta la cuantía máxima prevista en la norma sectorial o convenio colectivo aplicable (...)*

*d) Las (...) asignaciones destinadas por las empresas para satisfacer gastos de estudios dirigidos a la actualización, capacitación o reciclaje del personal a su servicio, cuando tales estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.*

*(...)*”.

A la vista de dicha normativa todas aquellas compensaciones e indemnizaciones distintas de las señaladas en ese artículo 109.2 de la LGSS, deben ser tenidas en cuenta para el cálculo de la base de cotización.

Con carácter general los límites exentos establecidos en la normativa tributaria son los mismos que los establecidos en la normativa de Seguridad Social, con la excepción del apartado b) del artículo 109.2, en cuanto que para el límite exento remite a la normativa común reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso de utilización de vehículo propio, en la actualidad, los límites para exención por dicha indemnización no son los mismos en las normativas del IRPF forales y en la común; en el primer caso el límite es 0,29 euros/km y en el segundo 0,19 euros/km. Puesto que la compensación establecida en los decretos de indemnizaciones es de 0,29 €/km los importes abonados en concepto de kilometraje por razón de servicio (siempre que cumplan los requisitos citados anteriormente) no se incluyen en la base de IRPF, pero sí se ha de incluir en la base de cotización el importe de 10 céntimos/km. que se abona de más respecto a lo estipulado en la normativa común.

## **V. PROCEDIMIENTO DE ABONO.**

Las indemnizaciones o compensaciones que conforme a la normativa de aplicación correspondiente deban ser objeto de tributación o de cotización deben abonarse por el mismo medio por el que se abonan las retribuciones del trabajador, es decir mediante uno o varios conceptos de nómina. Así, dichas compensaciones e indemnizaciones que se abonen a partir del 1 de octubre de 2015, van a verse reflejadas en el recibo de nómina, en los conceptos que al efecto se establezcan, de tal forma que se efectúen las retenciones que fiscalmente corresponda en cada caso, así como la deducción del porcentaje de cuota del empleado que tiene que aportar como consecuencia de su inclusión en la base de cotización.



Sin embargo, el abono efectivo de las mismas mediante el sistema de nómina no es posible en la actualidad, por lo que transitoriamente se seguirá realizando como se venía haciendo hasta ahora, a través del régimen de fondos anticipados, hasta que se efectúen los cambios normativos e informáticos necesarios, momento que se comunicará oportunamente, y a partir del cual, las indemnizaciones objeto de esta Instrucción se abonarán en la nómina correspondiente.

Aunque las compensaciones o indemnizaciones se abonen junto con las retribuciones salariales del personal afectado en un único ingreso, ello, en ningún caso, implica una modificación de la naturaleza jurídica de las mismas.

Por tanto, las cantidades consignadas en el recibo de nómina del personal empleado público afectado se desglosarán contablemente, de tal forma que las retribuciones salariales que componen la masa salarial se imputarán contablemente al Capítulo I, de gastos de personal; mientras que las cantidades consignadas en los conceptos de indemnizaciones y otras prestaciones serán imputadas con cargo al Capítulo II.

#### **VI. EXTENSIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN**

La presente Instrucción será de aplicación a todas las entidades integrantes del Sector Público de la Comunidad Autónoma de Euskadi, con las adaptaciones oportunas derivadas de su normativa específica y de acuerdo con su régimen competencial.

#### **VII. DIVULGACIÓN**

Los Direcciones firmantes difundirán la presente Instrucción en sus respectivos ámbitos de actuación y ofrecerán las aclaraciones necesarias para garantizar la plena efectividad de lo dispuesto en la misma.

En Vitoria-Gasteiz a 28 de julio de 2015.