



A FONDO

EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PROPINAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

en breve

Poco más de 15 días después de su toma de posesión, la nueva responsable del Ministerio de Hacienda saltó a los medios de comunicación por unas manifestaciones en las que simplemente recordaba que las propinas tributan. Tenía razón. Que las propinas tributan no ofrece dudas, responder a la pregunta de cómo deben hacerlo no parece que esté tan claro.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia de la Lengua, el término propina tiene tres acepciones posibles, siendo la segunda de ellas la que mejor se ajusta a lo que en general se entiende por propina: “agasajo que sobre el precio convenido y como muestra de satisfacción se da por algún servicio”.

sumario

- La naturaleza jurídica de las propinas
- La tributación directa de las propinas
- Análisis y comentarios a la Consulta V3095-17, de 29 de noviembre de 2017, de la Dirección General de Tributos

autor

Luis F. Palacios Arroyo

Inspector de Hacienda en excedencia



Una vez fijada la verdadera naturaleza jurídica de la propina, podemos avanzar en el estudio de su tratamiento fiscal.

Si de acuerdo con lo indicado hasta ahora **nos encontramos ante una liberalidad de quien entrega la propina y un incremento patrimonial obtenido a título gratuito por quien la recibe**, es sencillo intuir que nos encontraremos ante un gasto no deducible o una pérdida patrimonial no computable en sede de quien entrega la propina y de una renta o ganancia por la que tributará quien la recibe.

En el caso de quien entrega la propina serán de aplicación el artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que señala que no se computarán como pérdidas patrimoniales “las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o las liberalidades”; y el artículo 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, según el cual no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles “los donativos y liberalidades”.

Repasemos ahora cual es el tratamiento que se da al incremento patrimonial que obtiene quien recibe la propina o beneficiario de la misma. Como en el caso anterior distinguiremos dos situaciones distintas en función de si el beneficiario es una persona jurídica o una persona física.

En el primer caso la renta obtenida queda sujeta a tributación por la Ley del Impuesto de Sociedades, en cuyo artículo 1.1. se indica que “constituirá su hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que sea su fuente u origen”. Por si esta delimitación no fuese lo suficientemente clara, en el artículo 1.2 del vigente Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, se indica que “la obtención por las personas jurídicas de los incrementos de patrimonio a que se refiere este impuesto no quedará sujeta al mismo y se someterá al Impuesto de Sociedades”. En definitiva, **cuando la beneficiaria de la propina sea una persona jurídica, el importe recibido se integrará como una más de las rentas que obtiene.**

En el segundo supuesto, **en el que la propina es recibida por una persona física, tanto si actúa como empleador** (en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional) **o si lo hace como empleado, la calificación jurídico tributaria de las rentas viene determinada por el hecho de haber sido obtenidas a título lucrativo, circunstancia que nos sitúa**

de pleno en el ámbito del Impuesto de Sucesiones y Donaciones regulado por Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en cuyo artículo 1 se indica que grava “los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas”. En coherencia con lo anterior, el artículo 6.4 de la Ley del IRPF señala que “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Esta delimitación es muy importante, no solo por lo que respecta a la diferente tributación efectiva que soportaría el contribuyente en cada caso, sino también en lo que se refiere al sujeto activo de cada impuesto, el Estado en el caso del IRPF y la respectiva CC.AA. en el caso del ISD (con la excepción de los casos en los que el contribuyente es un no residente).

Pese a lo clara que pueda resultar, la conclusión que acabamos de alcanzar sobre la calificación fiscal de las propinas recibidas por una persona física parece alejada del criterio explicitado por la Dirección General de Tributos en su Resolución Vinculante V3095-17, de 29 de noviembre de 2017, en la que se puede leer literalmente que “las cantidades percibidas en concepto de propinas constituyen rendimientos del trabajo para sus perceptores, sujetos al IRPF y a su sistema de retenciones a cuenta, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17 y 99 de la Ley 35/2006 del IRPF”.

¿Cómo es posible llegar a esta calificación cuando nos encontramos ante una renta no sujeta al IRPF?. ¿Es posible una interpretación extensiva del hecho imponible para incluir en el mismo una categoría de rentas que expresamente se ha declarado “no sujeta” al IRPF?. ¿Existe coherencia entre una norma que declara la no sujeción de una renta al IRPF y la posterior sujeción de la misma a un pago a cuenta del IRPF?.

En la opinión de quien suscribe este trabajo el criterio establecido por la Dirección General de Tributos no es aplicable a todos los supuestos en los que se percibe una

“Cuando la beneficiaria de la propina sea una persona jurídica, el importe recibido se integrará como una más de las rentas que obtiene”





A FONDO

EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PROPINAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

propina, como parece que se da a entender en las diferentes noticias que han aparecido en los medios de comunicación en las últimas fechas.

Como ya hemos indicado, “**los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas**” están sujetos al ISD, circunstancia que impide su inclusión dentro del hecho imponible del IRPF. Es decir, no es que queden dentro del ámbito objetivo del IRPF y luego se les excluya mediante el establecimiento de una exención, sino que directamente se les declara fuera de dicho hecho imponible. Sin ánimo de extender innecesariamente esta reflexión, puesto que la delimitación del hecho imponible de un impuesto es objeto de reserva de ley tributaria de acuerdo con lo indicado en el artículo 8.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es imposible extender el mismo más allá de los términos establecidos por un legislador que expresamente declara no sujetos al IRPF “**los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas**” por estar sujetos al ISD.

Por otra parte, el hecho de que las propinas obtenidas directamente por una persona física constituyan un incremento patrimonial obtenido a título lucrativo que no es renta a los efectos del artículo 6 del IRPF excluye la posibilidad de considerar que nos encontramos ante un rendimiento del trabajo sujeto a tributación por dicho impuesto.

Esta afirmación es coherente con la calificación que realizó la Sala 4ª del Tribunal Supremo en la Sentencia Núm. 369, de 23 de mayo de 1991, en la que, con ocasión de la resolución de un recurso de casación para la unificación de doctrina conforme al artículo 216 de la Ley de Procedimiento laboral, se aborda el destino que les corresponde a las propinas que pagan los clientes de los casinos. **Tomando en consideración la normativa específica vigente en el momento en que se produjeron los hechos analizados, el Tribunal Supre-**

mo distingue entre aquellas cantidades recibidas como propina que la empresa hace suyas y que debe destinar al pago de salarios y cotizaciones a la seguridad social, y aquellas cantidades que son directamente distribuibles a los empleados de acuerdo con los criterios establecidos en el correspondiente convenio colectivo, que “no pueden considerarse como un concepto retributivo integrante del sistema de remuneraciones a cargo de la empresa”, y que no tienen el carácter salarial que impregna los importes recibidos por la empresa en concepto de propinas en la medida en que los destina al pago de salarios.

Esta distinción quedó desvirtuada en la vigente redacción del artículo 27.3 sobre “**gratificaciones voluntarias de los clientes**” de la Orden de 9 de enero de 1979 por la que se aprueba el Reglamento del juego del bingo, a tenor del cual “**el importe íntegro existente en la caja será distribuido por los representantes del personal entre los trabajadores de la sala, con arreglo a los criterios fijados por el propio personal y la entidad titular (...)**”. A la vista del texto transcrito desaparece la posibilidad de que la entidad que ejerce la actividad económica se apropie de cantidad alguna de las propinas recibidas, correspondiendo la totalidad de las mismas a los trabajadores.

En consecuencia, y en coherencia con la interpretación establecida **por el Tribunal Supremo en la Sentencia Núm. 369 antes referida, sólo cabe hablar de rentas obtenidas por los trabajadores a título lucrativo, rentas que en ningún caso podrán “considerarse como un concepto retributivo integrante del sistema de remuneraciones a cargo de la empresa”.**

Una vez aclarado el extremo anterior corresponde analizar la sujeción al sistema de retenciones del IRPF que predica la Dirección General de Tributos para los perceptores de propinas, basándose en lo dispuesto en el artículo 99 de la Ley del Impuesto y en el artículo 76 de su Regla-

mento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Con respecto al artículo 99, en el mismo se regula la obligación de practicar pagos a cuenta del impuesto que se establece para “las entidades y personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que abonen o satisfagan rentas sujetas a este impuesto”, así como a “los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades (...)”. En el mismo artículo se establece la obligación de efectuar pagos a cuenta en el caso de otros grupos de contribuyentes cualificados por razón de su naturaleza (no residentes con establecimiento permanente y otros) y se excluyen de la obligación de retener algunas categorías de renta como por ejemplo los rendimientos derivados de las Letras del Tesoro. Lo que en ningún caso se hace, como es lógico, es sujetar a pago a cuenta del impuesto a aquellas rentas que están excluidas de su

“Lo que nunca estará sujeto al IRPF es el importe de las propinas que reciba, directamente o indirectamente de un cliente, cualquier persona física, sea empleado o empleador, empresario o profesional, en la medida en que dicho importe constituirá un incremento de patrimonio lucrativo sujeto al ISD y por lo tanto renta no sujeta al IRPF”





A FONDO

EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PROPINAS EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

“Los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas” están sujetos al ISD, circunstancia que impide su inclusión dentro del hecho imponible del IRPF”

ámbito objetivo por haberse declarado la no sujeción de las mismas.

En cuanto al artículo 76 del Reglamento del IRPF, en el se realiza una enumeración de los obligados a retener, cuya característica común es que satisfacen rentas sujetas al impuesto. Tras enunciar quienes tienen esta consideración, en el mismo precepto se precisa que **“no se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un**

tercero”. Unas líneas más abajo el propio artículo “excepciona la excepción” al señalar que las personas que se limitan a efectuar una simple mediación de pago si estarán obligadas a retener e ingresar a cuenta “cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina (...)”.

A la vista de este artículo ¿debemos entender que se somete a pago a cuenta y por ende a tributación en el IRPF una renta no sujeta al mismo? Creo que no. **Una vez declarada la no sujeción al IRPF de las propinas que constituyen un incremento de patrimonio obtenido a título lucrativo sujeto al ISD, ni la interpretación extensiva del hecho imponible ni una disposición reglamentaria pueden sujetar a tributación del IRPF las rentas o ganancias indicadas.**

Entonces, ¿a qué situaciones se refiere el artículo 76 del Reglamento y la doctrina administrativa que se fija en la Consulta Vinculante V-3095, de 29 de noviembre de 2017? El criterio de la Dirección General de Tributos se refiere a los supuestos en los que se cumplen las siguientes condiciones: la propina es obtenida por una persona jurídica; la propina se incluye en la declaración del Impuesto de Sociedades como renta propia; y la propina se destina



total o parcialmente a satisfacer alguna de las rentas sujetas al IRPF como lo son las retribuciones salariales, todo ello en los términos establecidos en el correspondiente convenio colectivo o en cualquier otro pacto que se haya establecido entre empleado persona jurídica y empleador.

En este sentido conviene matizar **que las retribuciones satisfechas por el empleador persona jurídica al empleado con cargo a las propinas recibidas sólo será gasto deducible para aquel en la medida en que las haya integrado como parte de sus ingresos íntegros y cumplan el resto de los requisitos establecidos para la deducibilidad de un gasto.** En cuanto al empleado, las cantidades que recibe del empleador como retribución salarial con cargo a las propinas que aquel ha recibido estarán sujetas al IRPF y a su sistema de pagos a cuenta del mismo modo que lo están los demás rendimientos del trabajo enumerados en el artículo 17 de la Ley del IRPF.

Lo que nunca estará sujeto al IRPF es el importe de las propinas que reciba, directamente o indirectamente de un cliente, cualquier persona física, sea empleado o empleador, empresario o profesional, en la medida en que dicho importe constituirá un incremento de

patrimonio lucrativo sujeto al ISD y por lo tanto renta no sujeta al IRPF.

Por el mismo motivo, en aquellos supuestos en los que una persona jurídica actúa como mediador en el cobro de las propinas, sin hacerlas renta propia, y limitándose a ordenar su entrega a las personas físicas beneficiarias, el mediador no estará obligado a retener.

De nuevo, la ausencia de una renta sujeta al IRPF elimina tanto la obligación de tributar por dicho impuesto como de efectuar pagos a cuenta del mismo.

CONCLUSIONES

En definitiva, las propinas tributarán en la mayor parte de las ocasiones como donación sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Sólo en el caso en que quien reciba las propinas sea una persona jurídica las mismas quedarán sujetas al Impuesto de Sociedades.

Por otra parte, en la medida en que dicha persona jurídica destine las rentas obtenidas en concepto de propinas a satisfacer rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, entrará en juego este último impuesto y su esquema de pagos a cuenta. ■

