



IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RENTA Y SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN UN CONTEXTO DE CRISIS Y CRECIENTE INFLACIÓN (*)

María Teresa Mories Jiménez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1699-6597>

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Julio, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.1.2>

RESUMEN

La garantía de un salario mínimo y suficiente para satisfacer las necesidades del trabajador y su familia es un derecho recogido en el artículo 35 de la Constitución Española, que se regula de forma muy escueta en el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores. Las subidas del salario mínimo interprofesional en estos últimos años, en un contexto inflacionista como el que actualmente existe, nos lleva a plantearnos ciertas cuestiones polémicas en la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, poniendo de manifiesto una cierta incongruencia entre el tratamiento del salario mínimo interprofesional desde el punto de vista laboral y tributario.

Palabras clave: salario mínimo interprofesional, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos del trabajo, inflación.

(*) Este trabajo se ha elaborado durante una estancia de investigación realizada en la Universidad Católica de Lovaina (Bélgica) durante los meses de enero a julio, invitada por el profesor Dr. Edoardo Traversa, y financiada con el Programa de Ayudas para Estancias Breves en Centros de Investigación Nacionales y Extranjeros – Modalidad A – del VII Plan Propio Universidad de Sevilla – Anualidad 2022, en el Marco del Proyecto: “En defensa de la atención transversal a la juventud en el sistema tributario. Propuestas de utilización de los impuestos en beneficio del colectivo joven”, PAIDI 2020, Referencia: P20-00531.

PERSONAL INCOME TAX AND GUARANTEED MINIMUM WAGUE IN AN INFLATIONARY ENVIRONMENT

María Teresa Mories Jiménez

ABSTRACT

A guaranteed minimum wage, enough to meet the needs of the worker and his/her family, is a right enshrined in Article 35 of the Spanish Constitution, barely regulated under Article 27 of the Statute of Workers. The minimum wage increase in recent years, in an inflationary environment, raises some controversial questions regarding its taxation under Personal Income Tax, manifesting some incongruence between its labour and tax treatment.

Keywords: guaranteed minimum wage, Personal Income Tax, work income, inflation.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. RETRIBUCIONES PERCIBIDAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTO DEL TRABAJO PERSONAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 3. SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y RETRIBUCIONES EN ESPECIE. 4. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS IMPORTES ABONADOS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL: ANTICIPOS Y ATRASOS. 5. RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO PERSONAL: GASTOS Y REDUCCIONES APLICABLES A LAS RETRIBUCIONES ABONADAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL. 5.1. Gastos deducibles (artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). 5.2. Reducciones aplicables a los rendimientos del trabajo personal (artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). 6. LA REPERCUSIÓN DE LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN EL “PETRIFICADO” MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 7. EL IMPACTO DE LA INFLACIÓN Y LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 8. LÍMITES A LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: INCIDENCIA EN CONTRIBUYENTES QUE PERCIEN RETRIBUCIONES EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL. 9. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La garantía de un salario mínimo y suficiente, no solo para las necesidades del propio trabajador sino para las de su familia, se encuentra amparada por la propia Constitución española que en su artículo 35.1, al referirse a los derechos y deberes de los ciudadanos establece que «todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo».

Por otra parte, el artículo 27 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET), hace una mínima referencia al Salario Mínimo Interprofesional (en adelante, SMI) indicando que la competencia para fijar su importe anualmente recae en el Gobierno. Sin embargo, no precisa mucho más en cuanto a su procedimiento (1)

(1) En este sentido, la STS de 7 de octubre de 2020 (RJ 2020/3519), en sus FD cuarto y sexto, en relación con la potestad de fijar el SMI atribuida legalmente al Gobierno, considera que la misma queda sujeta a los siguientes límites legales: 1.º Un límite competencial pues el órgano apoderado para su fijación es el Gobierno; 2.º Un límite temporal, pues el SMI se fija para un periodo anual y, en su caso, se prevé la revisión semestral; 3.º Un límite procedimental, pues debe fijarse previa consulta con las organizaciones sindicales y asociaciones empresariales más representativas. De todo ello se desprende que, aunque la decisión de fijar el SMI responde a una determinación que, en lo jurídico, es de naturaleza política, no implica un acto por entero exento del control jurisdiccional.

salvo lo relativo a la necesidad de consultar con las organizaciones sindicales y asociaciones empresariales más representativas, y a que en esa fijación de su cuantía se tendrán en cuenta determinados parámetros: índice de precios de consumo, productividad media nacional alcanzada, incremento de la participación del trabajo en la renta nacional y la coyuntura económica general. Consideramos demasiado genérica la regulación de esta potestad atribuida al Ejecutivo sobre la fijación del salario mínimo. Pensamos que, de cara a una futura revisión de este artículo, sería conveniente una mayor concreción y transparencia en relación con la postura de los sindicatos y la patronal sobre dicha cuantía.

Dicho precepto prevé además una revisión semestral para el caso de que no se cumplan las previsiones sobre el índice de precios citado, indicándose expresamente que la revisión del SMI no afectará a la estructura ni a la cuantía de los salarios profesionales cuando éstos, en su conjunto y cómputo anual, fueran superiores a aquél. Para finalizar, se establece como garantía la inembargabilidad de dicho SMI que reviste una gran importancia en el procedimiento de recaudación en la vía de apremio.

Esta noción de “retribución suficiente” o garantía de unos determinados ingresos o de unos ingresos mínimos, pone de manifiesto la necesidad que tiene toda persona de obtener medios de vida apropiados para su propia subsistencia o la de la familia dependiente de él desde el punto de vista económico en una sociedad en la que, en la mayoría de los casos, el trabajo asalariado es la vía más común y generalizada por la que la población obtiene esos ingresos o medios económicos que le permiten desarrollar una subsistencia digna.

Por ello, garantizar cuantitativamente ese mínimo suficiente pone de manifiesto una idea latente de justicia que persigue que, quien trabaja (o trabajó en su momento, en el caso de las pensiones) obtenga una compensación económica que recompense el trabajo realizado y además, sirva para que quienes viven de ese trabajo por cuenta ajena puedan sentirse partícipes de la sociedad y no excluidos de ella en un Estado que debe velar por una equidad en la redistribución de la renta y un adecuado reparto de la riqueza social (2).

La consagración de este derecho a una remuneración suficiente aparece igualmente recogida en gran número de textos y declaraciones internacionales (3). Así la Organización Internacional del Trabajo, al menos desde 1928, fecha de su Convenio núm. 26, ha venido exigiendo a los distintos Estados el establecimiento de un sistema de salarios mínimos capaz de evitar remuneraciones “indebidamente bajas”, proporcionando una serie de criterios o “métodos” que atiendan a las necesidades del trabajador en función del coste de la vida, y a las exigencias de productividad y de desarrollo económico (4). Por su parte, el artículo 23.3 de la Declaración Universal de Derechos Humana

(2) García Murcia (2014: 74).

(3) García Murcia (2002: 1195).

(4) Normas posteriores como el Convenio OIT núm. 131, de 22 de junio de 1972 [https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:312276] sobre la fijación de salarios mínimos, o la Recomendación de la OIT núm. 135 [https://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_ILO_

nos de 1948 (5), se refiere al «derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social».

En el ámbito de la UE, aun cuando el reparto de competencias UE/Estados miembros en materia salarial niega a la primera la posibilidad de dictar normas sobre cuestiones de suficiencia retributiva (6), también se viene observando una preocupación hacia asuntos conexos con la relación entre la problemática salarial y el nivel de vida de los trabajadores (7).

Así, la Carta Social Europea de 1961, revisada en 1996 (8), en su artículo 4 reconoce la necesidad de garantizar el ejercicio efectivo del derecho a una remuneración equitativa que, entre otras cuestiones, supone el compromiso de reconocer «el derecho de los trabajadores a una remuneración suficiente que les proporcione a ellos y a sus familias un nivel de vida decoroso». En el caso de la Carta de Derechos Sociales Fundamentales de los Trabajadores de 1989 (9), se recoge en el artículo 5 el derecho a que todo empleo deba ser “justamente remunerado” y que con arreglo a las prácticas nacionales «se garantice a los trabajadores una remuneración equitativa, es decir, que sea suficiente para proporcionarles un nivel de vida digno».

Por su parte, el Comité de las Regiones Europeo en su Dictamen sobre normas mínimas de remuneración del empleo en la UE (2016/C051/04) (10), exhorta a los Estados miembros a que fijen un salario justo en la línea de lo marcado por el Comité Europeo de Derechos Sociales que sitúa el umbral de dicho salario justo en el 60% del salario medio, garantizando la capacidad adquisitiva de los salarios para hacer frente al coste de la vida y atendiendo a la coyuntura económica general (11).

Más recientemente, el derecho a salarios mínimos adecuados se encuentra recogido en el Principio 6 del Pilar Europeo de Derechos Sociales, que fue proclamado conjuntamente por el Parlamento Europeo, el Consejo en nombre de todos los Estados miembros

CODE:R135]), han seguido avanzando en la necesidad de una adecuada la reglamentación por parte de los Estados del SMI.

(5) Puede consultarse en el siguiente enlace: [<https://www.un.org/es/about-us/universal-declaration-of-human-rights>].

(6) *Vid.* García Murcia (2014: 77), así como, Barbera y Ravelli (2021: 55-74).

(7) Llopart Bennásar (2019: 3).

(8) Véase el Instrumento de Ratificación firmado por España de la Carta Social Europea (revisada), hecha en Estrasburgo el 3 de mayo de 1996, publicado en «BOE» núm. 139, de 11/06/2021, cuya entrada en vigor se produjo el pasado día 1 de julio de 2021 [https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-9719].

(9) *Vid.* [<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3Ac10107>].

(10) *Vid.* [https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2016.051.01.0022.01.SPA&toc=OJ%3AC%3A2016%3A051%3AFULL].

(11) En este sentido puede verse el *Resumen Ejecutivo del Informe de la Comisión Asesora para el Análisis del SMI*, 2021 [<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/trabajo14/Paginas/2021/180621-salario-minimo.aspx>] (última consulta: 25 abril 2022).

y la Comisión Europea en la Cumbre Social de Gotemburgo en 2017 (12). En dicho principio se reconoce que «los trabajadores tienen derecho a salarios justos que proporcionen un nivel de vida digno». Así mismo se indica que «debe garantizarse un salario mínimo adecuado que permita satisfacer las necesidades del trabajador y de su familia en función de las condiciones económicas y sociales y que, al mismo tiempo, salvaguarde el acceso al empleo y los incentivos para buscar trabajo. Debe evitarse la pobreza de los ocupados» cuestión esta última, que se ha visto acrecentada como consecuencia de la crisis económica que padecemos y que se ha agravado como consecuencia de la pandemia generada por la COVID-19.

El Plan de Acción del Pilar Europeo de Derechos Sociales convierte los Principios en acciones concretas en beneficio de los ciudadanos y propone objetivos principales que la UE debe alcanzar para 2030 (13), entre los que se contiene la necesidad de velar por salarios dignos. En ese camino para alcanzar dichos objetivos, el 28 de octubre de 2020 la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva sobre unos salarios mínimos adecuados en la Unión Europea (14) que les permitan una vida digna dondequiera que trabajen. Después de muchos meses de debates y discusiones, se alcanzó un acuerdo provisional el 6 de junio 2022 en las negociaciones interinstitucionales con modificaciones sobre el texto inicial votándose el 14 de septiembre de 2022 en el Parlamento Europeo (505 votos a favor, 92 en contra y 44 abstenciones). Finalmente, el pasado 19 de octubre se ha aprobado la Directiva (UE) 2022/2041, del Parlamento Europeo y del Consejo sobre unos salarios mínimos adecuados en la Unión Europea, que va a suponer sin duda un gran avance en esta materia (15). Los Estados miembros deben adoptar las medidas

(12) La información puede encontrarse en el siguiente enlace: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/economy-works-people/jobs-growth-and-investment/european-pillar-social-rights_en#background]. En este sentido, la Recomendación de la Comisión Europea sobre el Pilar de Derechos Sociales [<https://www.boe.es/doue/2017/113/L00056-00061.pdf>], de 26 de octubre de 2017, consagra en su artículo 6 el «derecho de los trabajadores a salarios justos que proporcionen un nivel de vida digno», debiendo garantizarse «un salario mínimo adecuado que permita satisfacer las necesidades del trabajador y de su familia en función de las condiciones económicas y sociales, y que al mismo tiempo salvaguarde el acceso al empleo y los incentivos para buscar trabajo. Deberá evitarse la pobreza de los ocupados».

(13) El Gobierno de España, en ese camino se ha comprometido en particular en las Metas 1.2, 8.3 y 10.4 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, relativas, de manera respectiva, a la erradicación de la pobreza, la promoción de políticas orientadas a la creación de puestos de trabajo decentes y a la adopción de políticas salariales que logren de manera progresiva una mayor igualdad, en especial entre mujeres y hombres, y a una mayor cohesión social. *Vid.* [<https://www.mdsocialesa2030.gob.es/agenda2030/index.htm>].

(14) Bruselas, 28.10.2020, COM (2020) 682 final, 2020/0310 (COD).

(15) *Vid.* «DOUE» núm. 275, de 25 de octubre de 2022, páginas 33 a 47 (DOUE-L-2022-81556). En la citada Directiva se precisa que, cuando se establecen en niveles adecuados, los salarios mínimos no solo tienen un impacto social positivo, sino que también brindan beneficios económicos más amplios, ya que pueden ayudar a reducir la desigualdad salarial, a sostener la demanda interna y a fortalecer los incentivos para trabajar, sin dejar de lado su contribución a reducir la brecha salarial de género, ya que más mujeres que hombres ganan un salario mínimo. Además, se vela por una adecuada protección a los empleadores que pagan salarios decentes a los trabajadores al garantizar una competencia justa. Como no podía ser de otra manera, en el texto de dicha Direc-

necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva antes del 15 de noviembre de 2024.

Por último, hay que hacer también referencia a la Cumbre Social de Oporto (16) celebrada los días 7 y 8 de mayo de 2021, y organizada por la Presidencia portuguesa del Consejo, que ha reafirmado el compromiso de implementación del Pilar Social en esta necesaria recuperación de Europa. En esos días, los socios firmaron los tres objetivos principales para 2030 establecidos en el Plan de Acción del Pilar Europeo de Derechos Sociales de la Comisión en un Compromiso Social de Oporto conjunto, adoptando la Declaración de Oporto sobre asuntos sociales, que reconoce el derecho a un “salario justo” para todos los trabajadores. El 25 de junio 2021, el Consejo Europeo acogió con satisfacción los objetivos principales de la UE del Plan de Acción del Pilar Europeo de Derechos Sociales, en consonancia con la Declaración de Oporto.

De todo lo expuesto, se pone de manifiesto la obligación por parte de los poderes públicos de garantizar la regulación de un salario mínimo digno y suficiente, para que el trabajador y la familia que depende de él pueda desarrollar en plenitud su vida en la sociedad. Y ello se debe realizar teniendo en cuenta no solo la finalidad social de dicho salario, sino las circunstancias concretas de la economía y del mercado de trabajo, de ahí la importancia de la interlocución con los actores sociales. Ahora bien, no olvidemos que de nada sirve una remuneración mínima si no se contemplan otras medidas que, de forma global, pongan en valor las distintas subidas del SMI teniendo en cuenta también otros índices de referencia de rentas que se utilizan para poder determinar la percepción de posibles ayudas o el derecho a determinados beneficios fiscales (17).

tiva se alude al impacto que la crisis actual ha tenido especialmente a los sectores con una mayor proporción de trabajadores con salarios bajos, como la limpieza, el comercio minorista, la salud y los cuidados a largo plazo y los cuidados residenciales, a lo que nosotros añadiríamos a muchos jóvenes que acceden a su primer empleo. Pero se indica que garantizar una vida digna para los trabajadores y reducir la pobreza de los trabajadores no solo es importante durante la crisis, sino también esencial para una recuperación económica sostenible e inclusiva.

(16) *Vid.* [<https://www.2021portugal.eu/en/porto-social-summit/porto-social-commitment>].

(17) En estas páginas no podemos ocuparnos de la repercusión que supuso la desvinculación del SMI de ámbitos extralaborales, y la aparición de indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) creado por el RDL 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del SMI y para el incremento de su cuantía, en vigor desde el 1 de julio de 2004, que supuso un cambio importante en los criterios de referencia que tradicionalmente se venían utilizando para la cuantificación de rentas y el devengo de prestaciones dentro de nuestro sistema de protección, asistencia o ayuda social, limitando considerablemente el papel que en este contexto venía correspondiendo al SMI, con incidencia también en materia fiscal, por ejemplo, para fijar determinados parámetros para determinar la exención de algunas rentas en el IRPF [García Murcia (2004): 664-665]. Desde el principio, el distanciamiento entre el SMI y el IPREM se hizo patente y ha seguido creciendo, tras la aprobación de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, en su Disposición adicional centésima primera, se determina la cuantía del IPREM para 2022 en 579,02 euros, mientras que el SMI, tras la aprobación del RD 152/2022, de 22 de febrero, queda fijado desde el 1 de enero de 2022 y hasta 31 de diciembre 2022, en 1.000 euros mensuales. La diferencia asciende actualmente a 420,98 euros.

Por otra parte, es evidente que la subida del SMI lleva aparejado un aumento en las bases de las cotizaciones sociales que deberán ser también actualizadas (18) y, en un escenario de creciente inflación como el que actualmente acontece agravado por las consecuencias de la pandemia y la invasión de Ucrania, muchas voces plantean una deflatación de las tarifas del IRPF para evitar efectos indeseables para los ciudadanos no así para Hacienda, que se está viendo claramente beneficiada por un incremento en la recaudación por ambas vías.

2. RETRIBUCIONES PERCIBIDAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y SU CALIFICACIÓN COMO RENDIMIENTO DEL TRABAJO PERSONAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), se refiere a los rendimientos del trabajo personal en el artículo 17, contemplando una definición muy extensa que abarca otras muchas prestaciones, además del “salario”, entendido éste como la «totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo» (art. 26 del ET). En dicho artículo 17 LIRPF, como una forma más de salario, hay que entender comprendidas las retribuciones que el trabajador percibe como concreción del SMI al que se refiere el artículo 27 ET del mismo texto legal, entendido éste como la cantidad mínima que todo trabajador por cuenta ajena tiene derecho a percibir o, según señala Cruz Villalón (2021) como «el límite mínimo común para el conjunto de los trabajadores de la cuantía global de la retribución».

Pues bien, de la definición del artículo 17 LIRPF (19) podemos extraer las principales características de los rendimientos del trabajo que permiten su diferenciación frente a

(18) Es importante indicar que la subida del SMI puede generar efectos negativos que tienen que vigilarse. En este sentido pueden consultarse: Feito Higuera (2017): 1-24, Aguilera Izquierdo (2021): 1-6 y Sánchez Bayón (2020): 1-13).

(19) La LIRPF, en su artículo 17, apartado primero, se refiere a lo que la doctrina entiende como rendimientos del trabajo por naturaleza aludiendo a «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas», enumerando un largo listado ejemplificativo, en el que se encuentran los rendimientos del trabajo más habituales (sueldos, salarios, incentivos, trienios, etc.), las prestaciones por desempleo no exentas, las dietas no exentas, los gastos de representación y las retribuciones en especie ligadas con las anteriores. Por su parte, el apartado segundo de dicho artículo 17 LIRPF hace referencia a un conjunto de prestaciones diversas sin un encaje claro en otras categorías de renta pero que, por definición legal, se consideran rendimientos del trabajo, aunque no respondan íntegramente a todas las características que definen su naturaleza como rendimientos del trabajo personal. En ese grupo heterogéneo, destacan las retribuciones derivadas de los distintos sistemas de previsión social.

las rentas derivadas de actividades económicas, y que se observan perfectamente en las retribuciones abonadas en concepto de SMI, por cuanto (20):

- a) Son rentas que se obtienen del trabajo que lleva a cabo la persona física, sin que participen en su generación, de manera significativa, el resto de los factores de capital u organización. Esa vinculación con el trabajo dependiente puede ser directa o indirecta, como es el caso de las retribuciones pagadas por las empresas complementarias a las pensiones y haberes pasivos a favor de antiguos trabajadores que constituyen retribuciones diferidas del trabajo.
- b) El trabajo del que derivan se presta en el ámbito de una organización ajena al trabajador (empresa). Las notas que definen la condición de trabajador por cuenta ajena y, por tanto, la calificación de las retribuciones percibidas como rendimientos del trabajo, son las de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia (DGT CV1933/2017, de 19 de julio).
- c) La forma de la retribución no afecta a la calificación de estos rendimientos, que incluyen tanto las retribuciones dinerarias como en especie, las percibidas de forma fija o fundamentalmente variable, con independencia de su periodicidad. Ahora bien, en el caso de las retribuciones en especie, y expresamente como garantía para no minorar la cuantía del importe monetario que debe abonarse en concepto de SMI, hay que tener en cuenta la limitación establecida en el artículo 26.2 del ET, al prohibir con carácter general que «en ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial a que se refiere el artículo 2, el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador», señalando expresamente que dichas percepciones en especie no supongan «minoración de la cuantía íntegra en dinero del SMI». Volveremos sobre este punto en un epígrafe posterior.
- d) Normalmente, exigen una relación laboral, ordinaria o especial, entre trabajador y empresa. Aunque la existencia de contrato de trabajo no es inherente a todos los rendimientos de trabajo, al menos en el ámbito del IRPF por ser un concepto tan amplio, puede ayudar a su delimitación tanto el tipo de contrato como el régimen de cotización a la Seguridad Social. Así, en principio, el contrato –escrito o verbal– y la cotización al régimen general identifican relaciones laborales de dependencia, ordinarias o especiales, de las que, normalmente, resultarán rentas del trabajo desde el punto de vista fiscal. Ahora bien, no olvidemos que se califican como rendimientos del trabajo determinadas percepciones por decisión legal, en las que no existe ningún contrato laboral, es el caso de retribuciones de consejeros, representantes políticos...

De lo anterior se desprende que todo el importe que se perciba en concepto de SMI tendrá la consideración de rendimiento del trabajo dinerario, y estará sujeto al IRPF, estando también sometido a retención a cuenta, tal y como establecen los artículos 101 y ss. LIRPF, y arts. 80 y ss. del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF). Tal y como vienen estableciendo los distintos reales decretos que fijan el SMI para calcular su importe, el artículo 2 del RD 152/2022, indica que: «al salario mínimo

(20) *Memento práctico IRPF* (2022).

consignado en el artículo 1 se adicionarán, sirviendo el mismo como módulo, en su caso, y según lo establecido en los convenios colectivos y contratos de trabajo, los complementos salariales a que se refiere el artículo 26.3 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (...) así como el importe correspondiente al incremento garantizado sobre el salario a tiempo en la remuneración a prima o con incentivo a la producción».

En relación con las retribuciones correspondientes al SMI se plantea cómo saber si pueden éstas ser compensadas con pluses de naturaleza extrasalarial (21). En cualquier caso, a efectos de su tributación en el IRPF, estas prestaciones extrasalariales también quedarían sujetas al IRPF como rendimientos de trabajo personal. Tan solo si el trabajador percibiera dietas y asignaciones para gastos de viaje, podrían quedar excluidos los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que establece el artículo 9 del RIRPF (22). La exoneración de gravamen de gastos de locomoción y dietas se justifica por su naturaleza indemnizatoria, ya que no se está retribuyendo un trabajo, sino que obedece a una orden de desplazamiento, encontrándose por tanto excluido de la consideración como salario. Como consecuencia de ello, las cantidades percibidas como dietas, recogidas como tales en la nómina, no entran dentro del concepto de salario a efectos de la inembargabilidad y límites de embargabilidad del SMI (23).

3. SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL Y RETRIBUCIONES EN ESPECIE

El salario se abona principalmente en dinero, aunque la legislación laboral admite que su pago también se pueda producir en especie a través de bienes producidos por la empresa, materias primas o elementos de consumo por parte del trabajador, de entre los que destacan: la vivienda (mediante la cesión del uso de una vivienda propiedad de la empresa o realizando el pago del alquiler por parte de la empresa a un tercero) o la entrega o cesión del uso de un vehículo para fines particulares. El tratamiento tributario de estas retribuciones cuando derivan del trabajo realizado por el contribuyente y se destinan para uso particular y no para los fines de la empresa, será de rendimientos del trabajo en especie que, siempre y cuando no constituyan un supuesto de no sujeción [art. 42.2 LIRPF (24)] o de exención [art. 42.3 LIRPF (25)],

(21) *Vid.* [<https://www.iberley.es/temas/salario-minimo-interprofesional-ano-2022-10951>].

(22) El TS ha zanjado las dudas en cuanto a la prueba de la realidad del desplazamiento, al establecer que corresponde al empleador, al que se tiene que dirigir la Administración, la obligación de acreditar que las cantidades abonadas como gastos de manutención y estancia responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar por motivo del desarrollo de la actividad laboral (STS 823/2021, de 29 de enero; STS 3274/2020, de 15 de octubre; STS 4163/2020, de 3 de diciembre).

(23) La DGT se ha pronunciado en varias consultas vinculantes sobre estas cuestiones: CV1730-10, de 27 de julio 2010; CV2847-10, de 29 de diciembre 2010; CV2803-11, de 28 de noviembre de 2011. En relación con esta cuestión puede consultarse: Font de Mora Rullán (2018).

(24) Sería el supuesto de las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo (art. 44 RIRPF), y de las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador, pues en ambos casos es la empresa la que se beneficia de forma directa.

(25) En este precepto la LIRPF, se refiere a: las entregas de productos en cantinas, economa-

serán gravados por este impuesto. En estos casos se valorarán aplicando el valor de mercado, precio ofertado al público o las reglas de valoración contenidas en el artículo 43 de la LIRPF, adicionando a dicho valor el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta. El porcentaje de ingreso a cuenta será el mismo establecido para las retenciones de dicho contribuyente (art. 101.1 LIRPF y 102 RIRPF).

Tradicionalmente la legislación ha mirado con cierta prevención el abono del salario en especie pues, puede condicionar la libertad del trabajador en el consumo o afectar a la libre concurrencia mercantil. Si nos centramos en lo estrictamente tributario, las retribuciones en especie pueden llegar a suponer un incremento en la base imponible que puede resultar especialmente gravoso para el trabajador, por ejemplo, en el caso de la cesión de uso de una vivienda propiedad de la empresa con un alto valor catastral (26). De esta razón deriva la limitación a la que aludíamos anteriormente, recogida en el artículo 26.1, párrafo segundo del ET, que establece que «en ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial (...) el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador», prohibiendo además de forma expresa, que el abono en especie de una parte del salario dé lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del SMI (27). Ello supone que el importe del SMI condiciona la restricción del salario en especie, en la medida en que su incremento supone una ampliación de esta garantía (28).

tos y similares (art. 45 RIRPF); la utilización de bienes para los servicios sociales y culturales del personal; las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad para el trabajador, cónyuge o descendientes dentro de determinados límites cuantitativos (art. 46 RIRPF); la enseñanza prestada por los centros educativos a los hijos de los empleados; el pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros (art. 46, bis RIRPF); la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones (art. 43 RIRPF).

(26) En la LIRPF, en el artículo 43.1.1^o.a), se introduce también un límite expresamente referido a la valoración que resulte de aplicar las reglas en el caso de la cesión de uso de la vivienda propiedad del pagador, que no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo. Dichas reglas consisten en tomar como valor de la retribución en especie el 10 por ciento del valor catastral, o el 5 por ciento, en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

(27) Como acertadamente señala Cruz Villalón (2021), nada dice la norma en el caso de la superación del tope máximo, por lo que formula tres hipótesis posibles: la reducción por parte del empresario del importe de la retribución que satisface en especie hasta el tope del 30%; a requerimiento del trabajador, instar al empresario a que se incremente el importe del salario en dinero para que el salario en especie no supere el tope legal; la reducción por parte del empresario del importe de la retribución que satisface en especie hasta el tope del 30% compensando al trabajador con el correlativo importe en dinero, bien a requerimiento del propio trabajador o a iniciativa propia. Quizá esta última opción sea la más razonable, ya que con ello se actúa exclusivamente sobre la distribución entre salario en dinero y en especie, sin afectar a la cuantía global que percibe el trabajador, que parece que es lo que en definitiva subyace en el deseo del legislador.

(28) Así lo indica Llompart Bennásar (2019: 10), con quien compartimos estas reflexiones.

Por tanto, todo trabajador debe tener garantizado por su prestación de servicios un salario en metálico anual de 14.000€, pero también de 1.000€ cada mes en concepto de SMI en el año 2022. En la medida en que la normativa sobre la compensación y absorción del SMI (art. 3 RD SMI) contempla esta operación de forma anual, interesa plantearse si la restricción del salario en especie es anual o mensual. Por ello, es preciso discernir si tal limitación supone que todo trabajador tiene garantizado un salario en metálico de 14.000€ al año o de 1.000€ al mes. Ello no es cuestión baladí, pues el salario en especie, sobre todo en relación con trabajadores con sueldos bajos, va en detrimento de la capacidad dispositiva del trabajador en tanto que ve limitadas sus posibilidades de elegir los productos que desea adquirir con su salario (29).

El espíritu de la norma creemos que es garantizar que todo trabajador perciba como mínimo por su prestación de servicios un salario en metálico anual de 14.000€, pero también de 1.000€ cada mes, sobre todo si tenemos en cuenta que, en una sociedad desarrollada económicamente y consumista como la nuestra la mayoría de los pagos se hacen de forma mensual. Por lo que consideramos que debe aplicarse la doble limitación anual y mensual.

Como ejemplo de ello, podemos citar el RD 1620/2011, de 14 de noviembre, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar, en cuyo artículo 8 apartado segundo, sostiene que, en los casos de prestación de servicios domésticos con derecho a prestaciones en especie –como alojamiento y manutención–, se puede descontar por tales conceptos el porcentaje que las partes acuerden, siempre y cuando quede garantizado el pago en metálico, al menos, de la cuantía del SMI en cómputo mensual y sin que de la suma de los diversos conceptos pueda resultar un porcentaje de descuento superior al 30 por 100 del salario total. Por otra parte, reconoce el derecho del empleado de hogar a tener dos gratificaciones extraordinarias al año, especificando que, si bien su cuantía será la que acuerden las partes, ésta debe ser suficiente para garantizar, en todo caso, el pago en metálico de como mínimo la cuantía del SMI en cómputo anual (art. 8.4 RD 1620/2011).

4. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS IMPORTES ABONADOS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL: ANTICIPOS Y ATRASOS

Como indica el art. 14 LIRPF, al concretar los criterios de imputación temporal de las diferentes rentas sujetas al impuesto, la regla para los rendimientos del trabajo es la imputación al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, es decir, no al momento en el que el trabajador presta el servicio, sino el que se haya pactado como momento de abono de dicho salario en el acuerdo con el empleador. Ello supone la apli-

(29) Ello es aún más gravoso, cuando la regulación de las retribuciones en especie en el artículo 42 de la LIRPF, establece supuestos de exenciones en algunos casos, como seguros médicos, transporte, vales de comida ..., que afectan precisamente a contribuyentes con rentas más altas que pueden permitirse negociar con su empleador el pago de una parte de sus retribuciones salariales en especie para así no incrementar en exceso su base imponible.

cación del principio de exigibilidad que es diferente del principio de caja, ya que no se corresponde necesariamente el momento en que un cobro es exigible con el momento en que efectivamente se cobra (“caja”). La aplicación del criterio de exigibilidad determina la imputación de la renta en el momento en que el perceptor puede reclamar su pago de acuerdo con las normas o pactos exigibles (DGT CV1385-17, de 5 de junio).

La regulación laboral al referirse al tiempo del pago del salario establece en el artículo 29 del ET que «la liquidación y el pago del salario se harán puntual y documentalmente en la fecha y lugar convenidos o conforme a los usos y costumbres. El periodo de tiempo a que se refiere el abono de las retribuciones periódicas y regulares no podrá exceder de un mes», sin que ello impida que se puedan realizar anticipos de dicho salario que luego se descontarán de la retribución cuando ésta se perciba, o de que se produzcan retrasos en el pago del mismo, que penalizan al empleador dando lugar a un incremento del pago en un interés por mora de un 10 por ciento del salario establecido (art. 29.3 ET), y a que en caso de que se incumpla o se produzcan retrasos continuados en el abono de las percepciones salariales, el trabajador pueda pedir la rescisión del contrato (30).

A efectos tributarios, los “anticipos salariales” podrán considerarse como un mero adelanto en el momento del pago del salario, cuando se refleje en los recibos la cantidad mensual anticipada evitando posibles situaciones conflictivas. Así lo viene considerando la DGT, al entender que no son retribución en especie los anticipos a cuenta del trabajo ya realizado ni el que se concede sobre la mensualidad corriente, siempre que se reintegre al finalizar la misma (31), o en el caso del pago anticipado de la paga extraordinaria concedido sobre las retribuciones devengadas, descontado en el momento de hacer efectiva la correspondiente paga extraordinaria (DGT CV552-13, de 21 de febrero de 2013). Ahora bien, si no se efectúa tal deducción reflejándola en el recibo salarial, las cantidades entregadas bajo el concepto de anticipos no constituirán verdaderos anticipos a cuenta del trabajo ya realizado y estaremos ante cantidades destinadas a retribuir otro concepto distinto de los ordinarios, como pudiera ser la compensación del exceso de horas trabajadas o prolongación de jornada (32), o simplemente la mera retribución sobre servicios o trabajos futuros, todavía no prestados por el empleado (33).

En cuanto al “retraso en el pago de las retribuciones salariales” incluido, por tanto, las que respondan al abono del SMI, hay que atender a lo dispuesto en el ar-

(30) Cruz Villalón (2021).

(31) Véase: DGT CV2296-00, de 11 de diciembre de 2000; CV133-04, de 4 de febrero 2004; CV2544-18, de 18 de septiembre 2018; CV1348-19, de 10 de junio 2019; CV1422-21, de 14 de mayo de 2021.

(32) Así lo ha entendido el TSJ Madrid, en Sentencia Sala de lo Social 278/2009, de 22/04/2009, Rec. 251/2009 (ES: TSJM:2009:2127).

(33) En estos casos, si el anticipo se realiza a un tipo de interés nulo o inferior al de mercado, se deberá imputar como rendimiento del trabajo en especie por la diferencia entre el interés legal del dinero y el tipo ofertado al empleado (DGT CV1422-21, de 14 de mayo de 2021). La propia DGT, considera que este tipo de anticipos sobre trabajo futuro constituye renta en especie, es el caso de los anticipos concedidos para atender necesidades personales reintegrables mensualmente en un período igual o inferior a dos años, iniciándose el reintegro en la nómina del mes siguiente a su concesión (DGT CV552-13, de 21 de febrero).

título 14.2.b) LIRPF que, entre las reglas especiales de imputación temporal de las distintas rentas, establece que «los atrasos correspondientes a rendimientos que, por causas justificadas no imputables al contribuyente, no se hubiesen percibido en los períodos en que fueron exigibles, deben declararse en el año en que se perciben, pero imputándolos al período en que fueron exigibles, mediante la correspondiente autoliquidación complementaria en la que se aplicará la normativa vigente en el período de la exigibilidad».

Para ello el contribuyente deberá, en la autoliquidación complementaria que cumplimente –sin sanción ni recargo alguno–, incorporar a las rentas declaradas, que no incluían los atrasos, las que ahora se perciben, siendo indiferente la causa de la no percepción en el ejercicio que procedía (dificultades del empresario, etc.). La cuota ingresada en su día se deduce de la nueva cuota resultante. La declaración debe presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del siguiente plazo de presentación de declaraciones por el Impuesto, ajustándose a la opción de tributación individual o conjunta aplicado en la originaria autoliquidación.

Si hubiera resolución judicial pendiente, y resultara de aplicación la regla del art. 14.2. a) LIRPF que establece que los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza, a dicho período habrá de referirse, en su caso, la autoliquidación complementaria que se presente en caso de que el pago de los citados rendimientos reconocidos por la sentencia, por causas justificadas no imputables al contribuyente se produzca en un período posterior (34).

En cuanto a la posibilidad de aplicar reducciones por rendimientos irregulares en el caso de atrasos, la DGT viene entendiendo que no cabe en estos supuestos la posibilidad de considerarlos como renta irregular y liquidar la totalidad de lo percibido en un solo ejercicio (DGT CV53-95, de 25 de enero), y que solo procede practicar la reducción cuando su reconocimiento se produzca en virtud de sentencia y tengan un período de generación superior a dos años (DGT CV1000-16, de 14 de marzo) (35).

5. RENDIMIENTO NETO DEL TRABAJO PERSONAL: GASTOS Y REDUCCIONES APLICABLES A LAS RETRIBUCIONES ABONADAS EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL

Según establece el artículo 19 LIRPF el rendimiento neto del trabajo es el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. No obstante, el artículo 18 LIRPF para evitar que se incremente la progresividad del impuesto prevé que, en determinados supuestos de rendimientos generados en un plazo superior a dos años o en el caso de que sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular y se imputen en un único periodo

(34) *Vid.* DGT CV0754-16, de 25 de febrero 2016; CV0963-17, de 19 de abril 2017; Res. TEAC 3245/2006, de 6 de noviembre de 2008.

(35) En un mismo sentido: DGT CV0504-06, de 27 de marzo; CV0388-17, de 14 de febrero; CV1773-19, de 11 de julio.

impositivo, se puedan aplicar porcentajes reductores sobre el rendimiento íntegro, antes de deducir los gastos que corresponda y de integrar y compensar esos rendimientos con los restantes, dentro de la base imponible general. Entendemos que, dado que las retribuciones que corresponden al abono del SMI, por su naturaleza deben abonarse de forma periódica, por días o por meses, no se verán afectadas por dichas reducciones.

5.1. Gastos deducibles (artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Los gastos deducibles se descontarán del rendimiento íntegro del trabajo personal, siempre que respondan a alguno de los que se recogen en la lista cerrada del artículo 19 LIRPF, por tanto, también resultarán aplicables a los importes percibidos en concepto de SMI. Es importante indicar que, respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social, solo es gasto deducible la aportación de los trabajadores por contingencias comunes (que se descuenta de sus retribuciones al hacerlas efectivas, siendo nulo todo pacto en contrario), y no la que corresponde a los empresarios, porque esta aportación no comporta gasto alguno para los trabajadores al no ser a su cargo (36).

También son deducibles el importe de las cuotas satisfechas a sindicatos (37) o a colegios profesionales, cuando la colegiación sea obligatoria (38) en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 500 euros/año. En caso de que los hubiera, podrían también descontarse los gastos de defensa jurídica derivados

(36) Según establece el artículo 22.4 del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, el empresario debe descontar a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos. Si no efectúa el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo. Para la DGT, si la aportación de los trabajadores no es descontada en su momento, y puesto que no se produce un gasto por parte del trabajador, implica que tampoco esa parte de las cotizaciones a cargo del empresario tenga la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo (DGT CV0770-16, de 25 de febrero y CV2983-17, de 20 de noviembre).

(37) Si bien, sólo las que estén destinadas a fines generales, ya que la DGT considera que no es deducible una cuota extraordinaria satisfecha a un sindicato, destinada a hacer frente a las consecuencias de actos individuales de sus afiliados: CV2846-16, de 22 de junio.

(38) En este sentido DGT CV2659-17, de 18 de octubre; CV0716-20, de 6 de abril. Para que sean deducibles las cuotas de colegiación, es necesario que las mismas sean obligatorias para prestar los servicios laborales que el colegiado presta a su empleador, y que correspondan con los fines esenciales del colegio profesional (DGT CV3121-16, de 5 de julio). Son deducibles tanto los importes satisfechos por las cuotas de colegiación obligatorias al colegio profesional, como los importes pagados con motivo de la inscripción del contribuyente en dicho colegio profesional (DGT CV2226-20 de 30 de junio). Cumpliendo los requisitos establecidos en este artículo son también deducibles las cuotas de colegiación obligatoria satisfechas a un colegio extranjero por un profesional que percibe rentas por el ejercicio de su profesión, que integra en el IRPF como rendimientos del trabajo (DGT CV0191-17, de 26 de enero y CV2492-18, de 13 de septiembre).

directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de quien percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales (39).

Por último, podrán también deducirse según el apartado f) del artículo 19 LIRPF, en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales (40). Dicho importe se verá incrementado en 2.000 euros adicionales, en el caso de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio. Dicho incremento se producirá en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente (41).

Son tres los requisitos que se necesitan para aplicar este incremento, que perfectamente pueden concurrir con la percepción de prestaciones en concepto de SMI, por ejemplo, en el caso de trabajadores jóvenes que acceden a su primer empleo:

- a) *El contribuyente debe estar desempleado e inscrito en la oficina de empleo.* La DGT, considera que el incremento del gasto se aplica a un trabajador que cesa voluntariamente en su trabajo y se inscribe al día siguiente como demandante de empleo (DGT CV2006-08, de 3 de noviembre) (42); o cuando el contribuyente, estando desempleado, aprueba una oposición trasladándose a un municipio distinto para

(39) Para aplicar la deducción de los gastos de defensa jurídica no se requiere que exista un pleito o procedimiento judicial (DGT CV1530/2008, de 24 de julio; CV2162/2018, de 18 de julio). En cuanto a su imputación temporal, los gastos de defensa jurídica de un procedimiento judicial iniciado en un ejercicio y finalizado en otro deben imputarse al período impositivo de su exigibilidad, con el límite de 300 euros anuales (DGT CV2039/2017, de 27 de julio).

(40) La comisión de expertos (2014: 112) se plantea en la Propuesta núm. 8 la sustitución de la «actual minoración contenida en el art. 20.1 de la Ley del IRPF por una deducción, practicada en tales rendimientos, como estimación global de gastos no especificados, con una cuantía fija e igual para todos los perceptores de rendimientos de trabajo. Atendiendo a la naturaleza de esos gastos y a que su deducción se efectúa globalmente sin necesidad de justificación alguna, su cuantía debería valorarse con mucha prudencia, ser igual anualmente para todos los trabajadores e inferior a la cuantía de la reducción actual ya que, además, los rendimientos de trabajo pueden destinarse, conforme la vigente Ley del IRPF, a aportaciones temporalmente exentas a instituciones de previsión social que atenúen o resuelvan su falta de fundamentación patrimonial». Por su parte, la Propuesta núm. 9 considera que «debería mantenerse, debido a los mayores gastos en que incurrir sus titulares, la actual deducción del art. 20.2 referida a quienes, estando parados, aceptasen un nuevo empleo en otro municipio. Esa deducción solo debería aplicarse durante los dos primeros años de permanencia en tal empleo». La postura del comité de personas expertas (2022: 132), es mantener la reducción de los 2.000 euros por gastos de difícil justificación con la finalidad de compensar a los declarantes de rendimientos del trabajo por los gastos necesarios adicionales en que hayan podido incurrir para la obtención de sus ingresos.

(41) Desde 1-1-2015, el incremento del gasto deducible por movilidad geográfica ha sustituido a la reducción por movilidad geográfica y como luego veremos, la reducción por discapacidad de trabajadores activos. No obstante, los requisitos exigidos para estos incrementos de los gastos deducibles son idénticos a los previstos hasta 31-12-2014 para las citadas reducciones, resultan igualmente aplicables para dichos incrementos de gastos deducibles a partir de 1-1-2015.

(42) Sin embargo, la DGT entiende que no se aplicaría el incremento del importe de los 2.000 euros, si la inscripción se lleva a cabo como demandante de mejora de empleo, puesto que no se encuentra desempleado (DGT CV2232-10, de 7 de octubre).

trabajar como funcionario (DGT CV2007-08, de 3 de noviembre; CV2215-08, de 25 de noviembre) (43).

- b) *El puesto de trabajo que se acepta debe estar situado en un municipio distinto al de la residencia habitual del contribuyente, que exija el traslado de su residencia.* Por ello, si se solicita la inscripción en una oficina de empleo de cierta localidad con carácter previo a la aceptación de un puesto de trabajo en dicho municipio, y teniendo en cuenta que los demandantes de empleo deben dirigirse a la oficina de empleo según el distrito postal de su domicilio, no se aplicaría el incremento porque ello significaría que el contribuyente tenía un domicilio en tal localidad con carácter previo a la aceptación del puesto de trabajo (DGT CV2023-08, de 3 de noviembre; CV540-09, de 20 de marzo; CV226-12, de 2 de febrero).
- c) *El contribuyente debe trasladar su residencia a un nuevo municipio.* En este sentido, la DGT exige al menos que ese traslado lo sea con carácter temporal, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en el que esté situado el puesto de trabajo que se acepta (DGT CV1076-12, de 17 de mayo; CV2988-13, de 7 de octubre; CV3038-16, de 29 de junio); y sin que el mero cambio de empadronamiento o domicilio fiscal sea prueba suficiente para acreditar tal cambio (DGT CV1841-17, de 12 de julio; CV1706-19, de 9 de julio) (44).

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos (45), se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. La acreditación de la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte

(43) Para la DGT, no puede aplicarse esta deducción si la inscripción en la oficina de empleo se produce después de la publicación de la relación definitiva de aspirantes aprobados (DGT CV1194-18, de 10 de mayo; CV1875-19, de 17 de julio). Tampoco podrá aplicarse cuando el traslado a otro municipio se produce al alcanzar la condición de funcionario de carrera, en la medida en que su previa condición como funcionario en prácticas conllevó la pérdida de la condición de demandante de empleo (DGT CV536-19, de 13 de marzo), o si en el momento de la aceptación del puesto de trabajo en localidad distinta, no figura inscrito en la correspondiente oficina de empleo por no haber llevado a cabo la renovación de la tarjeta de desempleo por tener conocimiento en ese momento de que había aprobado una oposición (DGT CV1585-09, de 2 de julio)

(44) Si en el ejercicio en el que se cambia de residencia es no residente fiscal en España, pero adquiere la residencia fiscal en nuestro país en el ejercicio siguiente, a pesar de cumplir los requisitos exigidos no puede aplicar el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica en el primer ejercicio, por no ser contribuyente del IRPF, pero sí podrá aplicarlo en el segundo (DGT CV2352-20, de 9 de julio).

(45) Por trabajador en activo debe entenderse aquel que esté realizando un trabajo por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de un empleador (Res. TEAC 1121/2007, de 6 de noviembre; DGT CV635-16, de 16 de febrero; CV1988-18, de 3 de julio). Sin embargo, no tiene la consideración de trabajador en activo, un contribuyente en situación legal de desempleo, que desarrolle una actividad económica, prejubilado, etc. (AEAT 6-5-04; DGT CV1167-05, de 6 de mayo; CV1377-11, de 31 de mayo; CV1075-12, de 17 de mayo).

colectivos, debe realizarse mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las CC. AA. en materia de valoración de incapacidades, basándose en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación dependientes de las mismas.

Ahora bien, el límite del total a deducir por el concepto de “gastos distintos de los anteriores” [art. 19 f) LIRPF] o su importe incrementado, es el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de los gastos deducibles previstos en las letras anteriores del citado artículo 19 LIRPF. Además, si un contribuyente obtiene en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible por tratarse de los supuestos de desempleados o discapacitados antes señalados y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuye exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar, es decir, a los obtenidos del nuevo puesto de trabajo aceptado o por ser trabajador activo discapacitado.

5.2. Reducciones aplicables a los rendimientos de trabajo personal (artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

El artículo 20 LIRPF, prevé la aplicación de una reducción por obtención de rendimientos del trabajo buscando con ello, según se indicaba en el Preámbulo de la Ley 35/2006 del IRPF, una mejora de la equidad, disminuyendo la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, especialmente para las rentas más bajas, entre las que se situarán las retribuciones percibidas por trabajadores en la cuantía del SMI. Se trata de dispensar un tratamiento especial a este tipo de rentas por los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial.

En el estudio sobre los beneficios fiscales realizado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF, 2020), tras analizar la evolución normativa y evaluar el impacto de la citada reducción, se concluye con una valoración positiva de la citada medida indicando que es un beneficio fiscal generalizado en la mayoría de los países de nuestro entorno, aunque en la mayoría se suele articular como una deducción más que como una reducción. Pese al coste fiscal que supone, tiene un fuerte carácter progresivo al focalizarse en rentas bajas. El objetivo del beneficio que se evalúa es en qué medida favorece la oferta laboral de las rentas bajas (tanto en horas como en participación) de los beneficiarios, y se concluye que la medida sí alcanza el objetivo de rebajar la carga fiscal entre las rentas más bajas, con un efecto positivo adicional sobre la oferta laboral, especialmente en el número de personas que trabajan (margen extensivo) más que en el número de horas (margen intensivo).

El comité de personas expertas (2022: 132), también considera eficaz esta reducción para estimular la oferta de trabajo, especialmente en la decisión de participación en el mercado laboral, sin embargo, recomienda su transformación en una deducción reembolsable en la cuota, similar al *Earned Income Tax Credit* aplicado en algunos países, como Estados Unidos, que permitiría integrar el IRPF y las prestaciones públicas para las

personas con renta reducida entre las que, sin duda, se encuentran aquellas que perciben retribuciones en la cuantía del SMI.

Ahora bien, hasta que no se lleve a cabo ninguna reforma de esta medida, la regulación actualmente vigente debe su origen a la modificación introducida por el art. 59.1 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, cuyo Preámbulo indicaba que se buscaba con el aumento de la reducción por rendimientos del trabajo reducir la carga impositiva de los trabajadores con menores rentas, mejorando la renta disponible de este colectivo y ampliando el umbral de tributación, esto es, la cuantía de salario bruto anual a partir de la cual se empieza a pagar el impuesto.

Ya han pasado cuatro años desde entonces por lo que entendemos que, si de verdad se quiere responder a dicha finalidad –dado que en nuestro país no existe un mecanismo regulado que obligue a hacer revisiones periódicas (46)–, sería necesario volver a revisar la cuantía de dicha reducción para poder hacer frente a la situación generada por la creciente inflación que venimos padeciendo, de manera que la citada reducción, pese a la subida del importe del SMI, no deje de surtir los efectos favorables que se persiguen en esas rentas más bajas.

Así se va a proceder para 2023, pues en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 remitido por el Congreso al Senado el 29 de noviembre de 2022, expresamente se refiere en su Preámbulo a la necesidad de acometer una reducción del impuesto sobre la renta a favor de trabajadores, pensionistas, autónomos y familias con menor nivel de renta, al ser el sector de la población más castigado por la situación económica actual. De esta forma en su artículo 59. Uno, se modifica el artículo 20 LIRPF con efectos de 1 de enero 2023, y se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a 6.498 euros anuales y el umbral a partir del cual resulta aplicable, para aplicarse a contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5 euros.

Hasta que esta modificación entre en vigor, los actuales importes fijo y variable de la reducción son los siguientes:

- a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.

(46) En nuestro país, no existe una normativa que determine la indexación automática de los salarios ni de otras cantidades referidas a gastos, deducciones, reducciones o mínimos personales y familiares recogidas de forma fija en nuestra LIRPF, a diferencia de lo que ocurre en otros países, como es el caso de Bélgica, en la que dicha indexación se produce de forma automática todos los años actualizando no solo los salarios y otras asignaciones de los trabajadores, sino diversos montantes del *Code des impôts sur les revenus* 1992. Vid. [https://finances.belgium.be/fr/particuliers/declaration_impot/taux-revenus-imposables/indexation-automatique] (consulta: 15 mayo 2022). Precisamente el aumento de la inflación está haciendo que surjan ciertas dudas sobre la incidencia de esas subidas automáticas de salarios en la actual situación económica. Para 2022, en Bélgica se espera una tasa de inflación del 7,4%, aunque la inflación de 8,31% para marzo es la más alta observada en cuarenta años (marzo de 1983: 8,92%). A pesar de ello, el gobierno federal confirmó a fines de marzo el mantenimiento de la indexación automática de salarios y asignaciones.

- b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros anuales.

Es importante precisar que el importe de esta reducción se aplica para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros. A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 LIRPF, es decir, no se tendrán en cuenta el importe de otros gastos deducibles del apartado f) de dicho artículo 19.2 LIRPF. Además, como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

6. LA REPERCUSIÓN DE LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN EL “PETRIFICADO” MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Si, como hemos indicado, en el ámbito laboral el SMI pretende garantizar una remuneración justa y adecuada para que el trabajador pueda satisfacer las necesidades básicas y las de su familia y así asegurar una subsistencia digna en nuestra sociedad; en el ámbito tributario nos encontramos con el mínimo personal y familiar que, en cierto modo, guarda relación con el anterior concepto, pues pretende asegurar que una parte de la renta del contribuyente no se someta a tributación por destinarse precisamente a cubrir las necesidades personales y familiares del mismo (47).

En relación con esta cuestión, el propio TC en múltiples sentencias, ha tenido la oportunidad de indicar la importancia de la salvaguarda de un mínimo existencial no sometido a tributación en un impuesto como el IRPF, pues considera que «es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE). No podría calificarse de justo un Estado que se denominara como “social y democrático de Derecho” si privase a sus ciudadanos, a través de su sistema tributario, de la renta mínima de supervivencia, so pretexto del deber de contribuir a los gastos generales, pues con ello no sólo perdería su legitimidad política y democrática, sino que atentaría a la esencia misma de la dignidad humana» (48).

(47) Lago Montero (2021: 74), sostiene que para la fijación de la cuantía de los mínimos deberían atenderse también a criterios de Derecho Civil, más evolucionado en materia de deberes familiares comprensivos no solo de alimentos necesarios para la subsistencia física de las personas, sino de todos los correspondientes al desarrollo de una vida con plenitud y dignidad. Son muchos los autores que se han ocupado de analizar diversas cuestiones relacionadas con el mínimo personal y familiar y los diferentes conceptos a que éste debe referirse, véase por todos, el reciente trabajo de García Berro (2022: 49-95).

(48) Como indica el alto Tribunal, en la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3, «siendo cierto que toda persona física, desde la primera unidad de renta generada exterioriza, en abstracto, una

A partir de estas consideraciones, el TC entiende que la forma de garantizar ese mínimo vital no sometido a tributación queda a la libre elección del legislador que, ha ido variando a lo largo de los años. La propia Ley 35/2006, se refiere en su Preámbulo a la evolución del tratamiento de las circunstancias familiares y personales en las distintas leyes del IRPF: hasta 1998, el tratamiento de las mismas se articulaba mediante deducciones en la cuota del impuesto; desde 1999, fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto. Puesto que este cambio en el esquema de reducción en la base imponible de un impuesto con tarifa progresiva suponía que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente, el legislador de 2006 consideró necesario introducir algunos cambios en el impuesto.

De esta manera, en la Ley 35/2006 «para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota».

Tal y como señaló la comisión de expertos (2014: 158), la Ley 35/2006 cambió la forma de aplicar los mínimos personales y familiares que pasaron de descontarse de la base del impuesto en la que su valoración se efectuaba al tipo marginal, a descontarse de la cuota con valoración a los tipos mínimos de la escala de gravamen; pero aunque esa valoración de los mínimos por los tipos iniciales añadió una mayor progresividad al impuesto respecto a la renta total, olvidó en el cálculo de esa progresividad la auténtica capacidad económica del contribuyente, pues aun reconociendo que «el mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto no la eximió, sino que la desgravó mediante una detracción en la cuota del

capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición, también lo es, sin embargo, que su capacidad contributiva, entendida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, en un impuesto a través del cual no sólo “se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”, sino que es “el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)” (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 6), debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (renta vital de subsistencia), individualmente consideradas o, en su caso, de la unidad familiar».

tributo equivalente a la carga que directamente generaba, pero valorada a los tipos más reducidos de la tarifa».

No toda la doctrina comparte esta opción legislativa. Nosotros tampoco la compartimos pues somos partidarios de avanzar en una mayor simplificación en el impuesto, tal y como señalan García Berro (2022: 68-69) y Lago Montero (2021: 73-74), y volver a su configuración como reducciones de la base imponible. Así se lograría que el mínimo efectivamente sustraiga de la tributación «una cantidad suficiente y expresiva de las necesidades personales y familiares que ineludiblemente debe atender cada contribuyente, constituyendo una pieza nuclear del IRPF y del sistema tributario entero, por ser expresivo de la capacidad económica gravable. Su cuantía dependerá de la valoración que haga el grupo político dominante en cada coyuntura histórica concreta, que en ningún caso puede obviar la trascendencia de este concepto».

Por su parte, el comité de personas expertas (2022: 135-136) en relación con el mínimo personal y familiar en el IRPF, se plantea una cuestión –que no se presenta como una propuesta (49)– referida a la posible sustitución del mínimo por descendientes para los menores de 18 años, por una deducción reembolsable como medida que pueda luchar contra la pobreza infantil tan elevada en estos últimos años en nuestro país. Con el actual sistema, los perceptores de rentas muy bajas (como sería el caso de los contribuyentes que sólo perciben la cuantía del SMI), no pueden aplicar el mínimo por descendientes por insuficiencia de base liquidable, o simplemente por no estar obligados a presentar declaración por este impuesto a pesar de que sus rentas hayan estado sujetas a retención.

Ahora bien, mientras se hagan realidad o no las citadas recomendaciones, lo cierto es que la regulación actual recoge unas cuantías del mínimo personal y familiar que, como pusieron de manifiesto los Expertos que en 2014 redactaron el *Informe sobre la reforma del sistema tributario*, deberían relacionarse de algún modo con la renta neta por habitante siendo revisadas con una cierta periodicidad (planteaban cada cuatro años), de modo que en ningún caso resultasen inferiores, en su conjunto y para una familia de tamaño medio, a la mitad del consumo mediano puesto de manifiesto por la encuesta de presupuestos familiares. Nada de lo que allí se indicó se ha recogido en la normativa actual, puesto que la última vez que se actualizaron las cuantías del mínimo personal y familiar fue por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican entre otras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, afectando a los artículos 57 a 60 de dicho texto legal, a los que nos remitimos para no alargarnos en estas páginas.

(49) La razón por la que no se contienen en el *Libro Blanco* propuestas sobre el IRPF (y tampoco sobre el IVA), hay que encontrarla en el hecho de que la resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda por la que se crea el Comité de personas expertas y se encarga el *Informe sobre la reforma del sistema tributario*, no contiene ningún encargo explícito sobre el IRPF y el IVA. A pesar de ello, el Comité entendió que su trabajo habría quedado incompleto si, en su análisis del sistema tributario óptimo, no hubiera hecho referencia alguna a los dos impuestos que satisfacen la mayoría de los ciudadanos y que representan más del 65% de la recaudación tributaria del Estado. Por ello, tras un diagnóstico de cada impuesto, se formulan recomendaciones sobre algunos aspectos relevantes de ambos impuestos.

Dado que, desde dicha fecha, a diferencia del importe del SMI, no se han revisado estas cuantías, podríamos preguntarnos si en la actualidad guardan o no relación con la renta neta por habitante en la actualidad o con otro tipo de prestaciones como pudiera ser el ingreso mínimo vital (50). El PIB per cápita de España en 2021 fue de 25.410€, 1.720€ mayor que el de 2020, que fue de 23.693€. En 2014, el PIB por habitante era de 22.218€ (51). Si tomamos en cuenta estos datos, nos encontramos con que el mínimo por contribuyente (5.550 euros) representa un 21,8% (en 2.014 representaba un 23%) y, por ejemplo, el mínimo por el primer descendiente (2.400 euros) vendría a suponer un 9,4% (en 2014, era un 8%) y el del cuarto descendiente (4.500 euros) un 18% (prácticamente similar al de 2014, que era un 18,7%).

Compartimos la conveniencia señalada por la comisión de expertos (2014) de que estas cantidades se revisen periódicamente y se actualicen de forma automática, indicando que «quizá en un futuro deban revisarse al alza las anteriores cantidades teniendo en cuenta, primero, que la renta neta por habitante es siempre inferior al PIB por habitante, al no deducir el PIB el consumo de capital fijo; segundo que, como ya se ha visto, suele medirse el límite de la pobreza relativa por el 40 o 50% de la renta mediana; tercero, que en una distribución de la renta habitualmente el valor mediano suele ser apreciablemente inferior al valor medio de esa distribución; y, cuarto y último, que en la fijación de esas cuantías habrían de tenerse muy en cuenta las posibilidades recaudatorias del IRPF y la de los restantes impuestos, para no crear graves problemas a la estabilidad presupuestaria».

Es cierto que desde que se fijaron inicialmente los mínimos personales y familiares en 2006, el PIB por habitante en España desafortunadamente no se ha visto incrementado excesivamente como consecuencia de las distintas crisis que se han producido y tampoco la inflación ha sido un problema para tener en cuenta, al menos hasta el año 2021. Aunque los expertos comentaban, que el criterio de la mitad de la mediana, siendo válido desde un punto de vista estadístico, era quizá demasiado exigente, entendían que el Gobierno debería proceder a una revisión de los mínimos personales y familiares desde

(50) García Berro (2022: 63 y ss.), plantea la posibilidad de fijar la cuantía del mínimo personal y familiar por referencia de la del Ingreso Mínimo Vital, si bien considera que «esta prestación pública se encuentra lejos de alcanzar un nivel suficiente para garantizar una subsistencia digna y, aun debiendo reconocerse el esfuerzo presupuestario que representa, su percepción sólo cubre de manera parcial el coste de las necesidades familiares básicas. Con todo, su importe mínimo individual supera la cuantía vigente del mínimo personal en el IRPF, que como se sabe asciende a 5.550,00 euros, lo que evidencia con claridad a mi juicio la necesidad de revisar este último importe». En efecto, el art. 13.2 Ley 19/2021, por la que se establece el ingreso mínimo vital, en relación con el art. 17.1 del Real Decreto 65/2022, sobre actualización de las pensiones públicas para el año 2022, determinan una cuantía mínima anual de 5.899,60 euros para perceptores individuales, cifra a la que debe añadirse el incremento provisional del 15 por 100 previsto en las mensualidades de abril, mayo y junio, dentro del paquete de medidas para paliar los efectos económicos de la guerra en Ucrania adoptadas mediante Real Decreto-Ley 6/2022. El incremento del ingreso mínimo vital previsto para 2023, es de un 8,46%.

(51) Datos extraídos del INE, *PIB y PIB per cápita. Serie 2000-2020*. [https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736167628&menu=resultados&idp=1254735576581] (consulta: 21 junio 2022).

una óptica más generosa si la situación de consolidación presupuestaria lo permitiese y que mientras tanto deberían seguir descontándose de la cuota conforme al procedimiento establecido en la vigente Ley del IRPF, pasando a descontarse de los ingresos netos totales cuando la consolidación presupuestaria estuviese garantizada, para respetar de ese modo el concepto de capacidad económica o capacidad de pago del contribuyente.

La situación actual nos plantea un escenario diferente al de 2014 pues, aunque el PIB no ha crecido en exceso respecto de aquel año, atravesamos por un momento de alza de la inflación que va a determinar que el aumento de la renta que tiene su origen en la inflación y que, por tanto, no supone un aumento del poder adquisitivo, se traduzca en un aumento de la tributación del contribuyente. El Gobierno actual no ha aprobado ninguna medida en relación con el mínimo personal y familiar que intente atajar los efectos que genera este fenómeno conocido como “progresividad en frío”, al que alude Sanz Sanz (2022: 5-6) cuando indica que «la inflación, en sí misma, es un gravamen que recae sobre la ciudadanía ya que erosiona el valor del dinero y hace pagar impuestos más altos. Esta sobrecarga fiscal es especialmente evidente en figuras impositivas que, como el IRPF, presentan estructuras progresivas». Esta progresividad en frío tiene la peculiaridad de pasar relativamente desapercibida para la generalidad de los ciudadanos, ya que supone una subida impositiva encubierta que no necesita de acciones discrecionales por parte del gobierno mucho más visibles (como subidas de tipos impositivos o la modificación de otros elementos estructurales del impuesto), con un mayor coste político, pero que incrementan de forma significativa la recaudación tributaria aportando más dinero a las arcas públicas.

Los efectos de la inflación en los mínimos personales y familiares van a suponer una clara minoración de su incidencia real en la cuantificación de la base liquidable. Para luchar contra ello, en el País Vasco y Navarra se han aprobado normas forales que atienden a este fenómeno. Hay que indicar que en estos territorios sus legislaciones, no se han adaptado a la regulación del mínimo que se contempla en la normativa estatal, sino que mantienen deducciones en la cuota por circunstancias personales y familiares que son las que se han visto incrementadas para 2022. Así en el caso de Navarra (52) se incrementa un 5 por 100 el importe de las deducciones por mínimos personales y familiares, que no habían sido modificados en los últimos años. Expresamente se indica que se pretende evitar que el aumento de la renta que tiene su origen en la inflación y que, por tanto, no supone un aumento del poder adquisitivo, se traduzca en un aumento de la tributación del contribuyente. Por su parte, en los territorios forales del País Vasco, también se ha procedido a adaptar las de deducciones familiares para ajustar la evolución al IPC (53).

(52) Ley Foral 19/2021, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (BON, n.º 297, de 31.12.2021).

(53) *Cfr.*: Norma Foral Bizkaia 13/2013, de 5 de diciembre, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/518289-norma-foral-13-2013-de-5-de-diciembre-del-impuesto-sobre-la-renta-de-las.html]; Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa [https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/521360-norma-foral-3-2014-de-17-de-enero-del-impuesto-sobre-la-renta-de-las-personas.html]; Norma Foral Álava 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [https://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/517914-norma-foral-

Algunas comunidades autónomas han procedido a actualizar también el importe de los mínimos personales y familiares para frenar el efecto de la inflación. Es el caso de Andalucía, a través del Decreto-ley 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Expresamente en su Preámbulo se indica que, con la deflactación, tanto de las tarifas como del importe de los mínimos personales, se corrige la denominada “progresividad en frío”, motivada por la subida de salarios a causa de la inflación, sin que suponga un aumento real de la capacidad de pago. Se ajusta dicho porcentaje de deflactación al porcentaje de crecimiento de los salarios en España, que ha sido del 4,3%, según el último dato relativo al coste salarial publicado por el Instituto Nacional de Estadística (INE) correspondiente al segundo trimestre del año 2022. Expresamente en relación con el mínimo personal y familiar se indica que «la situación de crisis que estamos atravesando hace necesario y urgente elevar las cuantías del mínimo personal y familiar, que viene definido legalmente como aquella parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación, y ello al objeto de tratar de adaptar dichas cuantías a los actuales niveles de precios existentes» (54).

Madrid también ha actualizado el tramo exento de impuestos en concepto de mínimo personal y familiar por Ley 8/2022, de 16 de noviembre por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, modificando no solo las cuantías del mínimo por descendientes ya previsto, sino también los mínimos del contribuyente, por ascendientes y por discapacidad (55).

Por su parte, el Diario Oficial de la Generalitat Valenciana ha publicado el Decreto-Ley 14/2022, de 24 de octubre que adopta una serie de modificaciones en el ámbito tributario en base a los efectos inflacionistas experimentados durante el último año y el correspondiente empobrecimiento de los ciudadanos, entre estas medidas se mejora el mínimo personal y familiar ampliando las cuantías previstas en la normativa estatal en un 10% (56).

33-2013-de-27-nov-alava-impuesto-sobre-la-renta-de-las-personas.html#a79] (última consulta: 27 abril 2022).

(54) *Vid.* artículo primero, apartado Dos del Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre, que añade un nuevo artículo 23 bis en la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía con los nuevos importes del mínimo personal y familiar aplicables desde el ejercicio 2022.

(55) *Vid.* artículo único, de la Ley 8/2022, de 16 de noviembre, por la que se modifica el artículo 2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para deflactar la escala autonómica y el mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(56) *Vid.* artículo tres del Decreto-Ley 14/2022 (DOCV 27 de octubre 2022), que añade un nuevo artículo 2 bis, a la Ley 13/1997 de 23 de diciembre.

7. EL IMPACTO DE LA INFLACIÓN Y LA SUBIDA DE LA CUANTÍA DEL SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL EN LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tal y como hemos señalado en apartados anteriores, la incidencia de la inflación en el IRPF es algo innegable que afecta también a las tarifas del impuesto. Como acertadamente ha indicado Sanz Sanz (2022: 11), en un impuesto progresivo como el IRPF la inflación no solo desvirtúa la magnitud de las rentas reales sometidas a gravamen (incluyendo el importe que se perciba en concepto de SMI, aunque éste se haya visto incrementado en los últimos años), sino que altera, además, la progresividad real del impuesto personal sobre la renta de dos formas.

En primer lugar, y así lo hemos indicado ya, porque supone una minoración del valor real de reducciones y deducciones de cuantía monetaria fija que se emplean para reforzar la progresividad del impuesto y ajustar la carga tributaria a las circunstancias personales o familiares del contribuyente. En segundo lugar, porque al reducir la amplitud real de los tramos de renta sobre los que se aplican los tipos de gravamen y gravar la renta nominal, se empuja a los individuos hacia tramos superiores de la tarifa progresiva, aun cuando la renta real no haya variado. Esto supone en definitiva que los tipos medios efectivos que soporten los individuos aumenten, aunque la capacidad económica de los contribuyentes haya permanecido inalterada en el tiempo.

Para evitar este efecto, una solución posible pasaría por la deflactación de las tarifas del IRPF, ajustando los tipos que se pagan en el IRPF a la inflación y haciendo que se tribute por lo que de verdad vale el dinero, y no incrementando de manera soterrada el importe a pagar de la gran mayoría de los contribuyentes. Aunque la inflación afecta a todo el sistema impositivo, su incidencia repercute de manera especial en el IRPF por su estructura progresiva que determina que se pague más en función del incremento de la renta del contribuyente. Por ello, puede ocurrir que el incremento en el salario no sirva para adquirir más bienes u obtener más servicios, es decir, para mejorar el nivel de vida del trabajador, pues por el efecto de la inflación pagará más por lo mismo que antes costaba menos. Ante esta situación, el inmovilismo de la normativa del IRPF para adaptarse a la inflación no ayuda a mejorar esta situación, pues nos podemos encontrar fácilmente con la superación de límites para obtener reducciones o la aplicación de tipos marginales superiores en la escala que nos hagan tributar más por un incremento en nuestra renta que no es “real”.

Hay que indicar que la última vez que se produjo la deflactación de las tarifas del IRPF a nivel estatal fue en el año 2008, mediante la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, medida que según se señalaba en el apartado VII del Preámbulo, se adoptaba «para evitar que un incremento de la renta derivada del mero ajuste a la inflación produzca un aumento de la carga impositiva y proteger así, especialmente, a los contribuyentes de rentas bajas, quienes podrían verse más perjudicados de no deflactarse la tarifa. Con ese propósito se actualizan, igualmente en un dos por ciento, los importes de los distintos mínimos, del contribuyente, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad, que integran el mínimo personal y familiar del Impuesto. En igual porcentaje se elevan también las cuantías aplicables como reducción del rendimiento neto del trabajo y del rendimiento neto de las actividades económicas aplicables a trabajadores autónomos dependientes de un único empresario».

Como puede observarse, se pretendía con esta medida aliviar la carga tributaria precisamente para los trabajadores perceptores de rentas más bajas, entre los que se sitúan aquellos que perciben sueldos por la cuantía del SMI, y que son ahora los mismos que se ven perjudicados por la situación actual.

Han pasado doce años, y no se han producido nuevos ajustes de la tarifa del IRPF a la inflación, y aunque en años anteriores esto no ha sido un problema dado que se situaba en unos términos reducidos, la subida al 6,5% en el año 2021 que ha continuado durante 2022 alcanzando su cota máxima en julio con un 10,8% (57), agravada por la crisis económica generada por la invasión rusa de Ucrania, ha supuesto un importante cambio y una preocupación por parte de todos los agentes sociales. Sin embargo, y así lo hemos indicado anteriormente, el Gobierno de España ha optado por no deflactar la tarifa del IRPF con las consecuencias que hemos expuesto, y que van a dar lugar a un incremento en la carga tributaria de cada contribuyente, anulando las subidas de sueldos en general, y el impacto que haya podido tener la subida del SMI en los mismos, pues no olvidemos que las tarifas del IRPF tienen una repercusión directa sobre los porcentajes de retención que se aplican sobre las rentas del trabajo personal.

Ante este inmovilismo del Gobierno Central, algunas CC. AA. van a deflactar los tramos autonómicos del IRPF con vigencia para el ejercicio 2022. Como ya hemos señalado anteriormente, ya lo han hecho Andalucía, deflactando los tramos de su escala autonómica en un 4,3% (58) y Madrid (59), en un 4,1%. Por su parte Murcia (60) ha incrementado en un 4,1% los cuatro primeros tramos de su escala autonómica; y la Comunidad Valenciana (61) ha establecido una nueva escala autonómica para el ejercicio 2022 que establece un tipo del 9% para las rentas inferiores a 12.000 euros, en lugar del 10% que fijaba la legislación anterior. Además, se dota de una mayor progresividad a la escala estableciendo tramos de 10.000 euros que minorarán la cuota autonómica de las rentas

(57) En la última nota de prensa publicada el 29 de noviembre de 2022, el indicador adelantado del IPC sitúa su variación anual en el 6,8% en noviembre, medio punto por debajo de la registrada en octubre. La tasa anual del indicador adelantado de la inflación subyacente aumenta una décima, hasta el 6,3%. En estos últimos meses el IPC muestra una tendencia descendente: se situó en junio, en un 10,2%; en julio, en un 10,8%; en agosto, en un 10,5%; en septiembre, 8,9% y octubre un 7,3%. Para consultar aspectos relacionados con el IPC a lo largo de los últimos años, véase: [https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176802&menu=ultiDatos&idp=1254735976607] (consulta: 1 diciembre 2022).

(58) *Vid.* artículo primero, apartado Uno del Decreto-Ley 7/2022, de 20 de septiembre, que modifica el artículo 23 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

(59) *Vid.* artículo único de la Ley 8/2022, de 16 de noviembre de la Comunidad de Madrid (BOCM 21 de noviembre 2022) que modifica el artículo 1 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

(60) *Vid.* Decreto-Ley n.º 4/2022, de 22 de septiembre, por el que se modifica la Escala Autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a consecuencia del aumento de la inflación – Boletín Oficial de la Región de Murcia de 29-09-2022.

(61) *Vid.* artículo 2 del Decreto-ley 14/2022, de 24 de octubre de la Comunidad Valenciana, que modifica el artículo 2 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre de tributos cedidos de la Generalitat Valenciana.

inferiores a 65.000 euros. Para las rentas superiores a 65.000 euros se mantienen los tramos y los tipos aplicables.

Es evidente que para las arcas del Estado y de las CC. AA. la inflación va a suponer una mayor recaudación (62), pero si eso es lo que se pretende o lo que se necesita, nos parecería más acertado afrontar la situación económica con subidas de impuestos claras y evidentes para los contribuyentes, porque lo contrario viene a suponer una subida encubierta de impuestos que acabará perjudicando a todos los contribuyentes por este impuesto, incluidos a aquellos que perciben rentas bajas que se corresponden con el importe del SMI.

Pero curiosamente no solo no se han deflactado las tarifas del IRPF a nivel estatal, sino que las últimas modificaciones que se han introducido en relación con las mismas haciendo uso de la habilitación contenida en la disposición final sexta de la LIRPF a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 (63), han buscado precisamente un incremento en la tributación, como seguidamente veremos, para las rentas más elevadas. Consideramos que la deflactación de las tarifas del IRPF podría hacerse mediante LPGE, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional que, ya en una de sus primeras sentencias, STC 27/1981, de 20 de julio (ECLI:ES:TC:1981:27) sostuvo que la mera adaptación del tributo a la realidad puede hacerse por Ley de Presupuestos incluso si no hubiera una ley tributaria sustantiva que así lo prevea (FJ 2º).

Pero esta STC 27/1981 tiene también interés porque se refiere a los efectos de la inflación en relación con el IRPF. El TC se pronunciaba sobre la constitucionalidad de la modificación introducida por el artículo 37 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio de 1981, en relación con el artículo 20 de la Ley 44/1978 del IRPF referido al cálculo de la determinación del valor de los incrementos o disminuciones de patrimonio, aplicando unos coeficientes que pretendían la corrección de la inflación en el IRPF. Aunque el TC no admitió la validez de la justificación de la normativa que habilitaba la reforma (disposición adicional segunda de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, que habilitaba la Ley de Regularización de

(62) Aunque ya era un dato que se venía constatando en anteriores informes, en el informe mensual de recaudación de octubre de 2022 publicado por la AEAT se indica que los ingresos ascendieron en el mes de octubre hasta los 41.864 millones de euros, un 11,7% más que en el mismo mes de 2021. Los factores principales que explican el crecimiento en el año son cuatro. El primero es el crecimiento de la recaudación en el IVA. Hasta octubre aumentó un 17,9%, muy por encima del incremento de los precios de consumo en el mismo periodo y a pesar de la rebaja del tipo en el consumo doméstico de electricidad. El segundo son las retenciones del trabajo, que acumulan una subida en el año del 12,6% consecuencia de la creación de empleo, de los aumentos en salarios y pensiones y del crecimiento del tipo efectivo que se deriva de ellos. El tercer factor explicativo son los ingresos brutos procedentes de las declaraciones anuales del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades (la suma de ambos registra un aumento por encima del 31%), ingresos que corresponden a las liquidaciones del ejercicio 2021. Por último, cabe destacar el aumento de los pagos fraccionados: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml].

(63) La citada norma permite introducir modificaciones en relación con: a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota; b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

Balances de 1964), al argumentar la constitucionalidad de la medida subrayó el componente consustancial de la corrección monetaria, como una maniobra inherente al gravamen justo de la renta, pese a la inexistencia de habilitación legal de la medida.

El TC indicó que «lo que hace el art. 37 es una adecuación a la actual situación inflacionista que responde a la naturaleza del Impuesto sobre la Renta que ha de contemplar incrementos reales no monetarios. No se trata de modificación del Impuesto que requiera previsión normativa» (FJ 6º). Es decir, se plantea que los efectos de la inflación pueden afectar de manera clara al gravamen justo de la renta, lo cual creemos que podría ser un argumento a tener en cuenta para defender la actualización del impuesto a la situación actual con una inflación creciente (64).

En relación con esta cuestión, tenemos que dar noticia de que el pasado 30 de junio de 2022 se ha admitido la cuestión de inconstitucionalidad número 3823-2022 (65) en relación con el artículo primero, apartado veintiuno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, por posible vulneración del art. 31.1 CE, en relación con el sistema de cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles en la base imponible del IRPF por referencia al valor nominal de adquisición y venta del mismo, sin tomar en consideración la depreciación del dinero (inflación). Es una magnífica oportunidad para que el TC se pronuncie sobre el posible impacto que la inflación pudiera tener en ciertos aspectos del IRPF, tomando como referencia la reciente jurisprudencia de este órgano emanada con ocasión de las sucesivas cuestiones de inconstitucionalidad que se han planteado en torno al problema del método legal de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuyo hecho imponible guarda semejanza con la fuente de renta que es objeto de gravamen en el IRPF bajo el concepto de ganancia patrimonial.

En efecto, el Auto del TSJ de Andalucía (Málaga) que plantea esta cuestión de inconstitucionalidad recoge la doctrina emanada del TC en la afamada sentencia 182/2021, de 26 de octubre en relación con el IIVTNU, que ha supuesto una vuelta a la consideración del principio de capacidad económica desde una doble vertiente como fundamento y medida en la imposición, rectificando la posición del Auto 71/2008, de 26 de febrero (FJ 5) (66), y revitalizando el citado principio al señalar que, para hacer efectivo el princi-

(64) El TC vuelve a ocuparse de la necesidad de atender a la inflación en el cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF en la STC 189/2005, de 7 de julio (ECLI:ES:TC:2005:189) salvando la constitucionalidad de las cuestiones que afectaban a la actualización de balances en base a argumentos relacionados con la necesidad de nuestras empresas de «conocer sus costes reales de producción, determinar más exactamente su beneficio...» (FJ 5º).

(65) Planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, en el procedimiento ordinario núm. 385-2019 [https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-11315].

(66) La doctrina recogida en dicho Auto, fue seguida por los Autos 120/2008 y 342/2008, entendiéndose que la necesidad de que la cuantía del tributo se gradúe de acuerdo con la capacidad económica «únicamente opera en los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario», de manera que «sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir del art. 31.1» (lo cual no ocurría en el caso de los Autos citados, relativos a tributos sobre el juego).

pio de capacidad económica «no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica» (STC 182/2021, FJ 4), de forma que en operaciones patrimoniales el hecho imponible debe ser fijado de modo que sujete expresiones de riqueza real y no meramente potencial o presunta y así «quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero» (STC 182/2021FJ 5).

Para el TSJ, estas posiciones del TC sobre el IIVTNU «podrían extrapolarse al supuesto de gravamen de la renta generada con ocasión de operaciones de transmisión de bienes inmuebles que tributan en el IRPF como ganancias patrimoniales, de manera que sólo se sometan a tributación situaciones expresivas de incremento patrimonial real y efectivo y que en la determinación cuantitativa de la base de gravamen se considere igualmente la realidad objetiva de dicho incremento patrimonial. Por tanto, ante una norma que suprime los coeficientes de corrección monetaria para la actualización de los valores de adquisición de los inmuebles, se permitiría la tributación de magnitudes ficticias por sobre estimación del incremento resultante del cálculo de la diferencia estricta entre un valor de adquisición y valor de transmisión expresados en términos monetarios».

Como señala el Auto del TSJ «la evolución de los precios y consecuente depreciación del nominal del dinero significa que en operaciones traslativas de bienes inmuebles adquiridos largo tiempo atrás, el incremento real es significativamente inferior por contraste con el incremento patrimonial nominal expresado en dinero». Dado que en las ganancias patrimoniales se grava un puntual incremento experimentado por la transmisión de un bien concreto y que debe ser calculado de forma singular, «el impacto de la inflación monetaria en el resultado final de la operación de cálculo de la ganancia patrimonial llegará a ser muy significativo, impacto que el sistema nominalista estricto por referencia exclusiva a los valores monetarios ignora» y que a juicio del citado TSJ no parece que encuentre una justificación razonable, en base a fines extrafiscales de política económica o de otro orden, que atempere el principio de capacidad económica en el cálculo de estas ganancias patrimoniales, por lo que acuerda el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Ahora bien, habrá que esperar a que el TC se pronuncie sobre la misma, y mientras tanto es una decisión del legislador adoptar o no medidas en el sistema tributario que traten de paliar estos efectos de la inflación. Por ahora, y en relación con las tarifas estatales en el IRPF, no se prevén medidas al respecto y aunque, se podría haber aprovechado la aprobación de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 2021, 2022 y 2023 para adaptar las tarifas del impuesto a la inflación, las últimas modificaciones que se han efectuado a través de este vehículo normativo han tomado una dirección contraria.

Así, los artículos 58 y 59 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, con efectos a partir del 1 de enero de 2021, modifican los artículos 63.1.1º LIRPF que, regula la escala general, estableciendo un nuevo tramo

para bases liquidables superiores a 300.000 euros que quedarán gravadas al 24,5%; y el 66.1.1º LIRPF, que crea un tramo adicional en la escala del ahorro, de donde resulta que, una vez rebasados los 200.000 euros, el tipo aplicable será del 13 por 100 (67). Por su parte, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 introduce también una modificación en la escala del ahorro que supondrá un incremento en la tributación de estas rentas del ahorro en el último tramo de la escala vigente, las cuales pasarán a tributar al 27% (actualmente tributan al 26%). Adicionalmente, se crea un nuevo tramo en el que las rentas a partir de 300.000 euros tributarán al 28%.

Como puede verse, son subidas que no van a afectar a perceptores de rentas bajas, entre las que se incluirían las rentas del trabajo equivalentes o cercanas a la cuantía del SMI, pero sirve para poner de manifiesto que no está en la intención del legislador proceder a la deflactación de las tarifas del IRPF.

8. LÍMITES A LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: INCIDENCIA EN CONTRIBUYENTES QUE PERCIBEN RETRIBUCIONES EN CONCEPTO DE SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL

El artículo 96 de la LIRPF dispone que los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan atendiendo a variedad de umbrales cuantitativos aplicables en función del tipo y cuantía de la renta obtenida (art. 61.1, 2 y 3 RIRPF).

No obstante, con la intención de reducir la presión fiscal indirecta fundamentalmente en contribuyentes con rentas bajas y sometidas a retención (sería el caso de aquellos que perciben el SMI), se regula un amplio espectro de supuestos en los que los contribuyentes no tienen que presentar declaración, lo cual puede inducir a ciertas confusiones. En efecto, el hecho de no estar obligado a presentar declaración no implica que el contribuyente no haya satisfecho el impuesto correspondiente, dado que la regulación de la obligación de declarar parte del presupuesto de que los contribuyentes no obligados a declarar ya han pagado su IRPF vía pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta), convirtiéndose dichos ingresos anticipados en su tributación definitiva.

Por ello, esta exclusión del deber de presentar la declaración parece en ocasiones una invitación a no declarar hacia algunos contribuyentes, que podrían estar interesados en presentar su declaración para obtener la devolución de retenciones excesivas, aunque no sean elevadas cuantías (Lago Montero, 2021: 79). Por eso consideramos, que más que

(67) La adopción de estas medidas se justificaba, según reza el Preámbulo de la citada LPGE para 2021, para compatibilizar un crecimiento económico con un aumento de ingresos tributarios que permita el fortalecimiento del Estado del bienestar y reduzca desigualdades decidiendo «la imposición de un mayor gravamen a las rentas más altas», por lo que, es evidente que dicha subida no afectará a las rentas bajas entre las que se incluyen las rentas del trabajo equivalentes o cercanas a la cuantía del SMI. En relación con esta modificación de la LIRPF a través de la Leyes de Presupuestos Generales del Estado, y ciertas incongruencias en las tarifas del IRPF, véase Cubero Truyo (2021: 1137-1149).

modificar o no los límites a la obligación de declarar, habría que reforzar la claridad del borrador que remite la AEAT a los contribuyentes para su verificación y corrección, expresando el derecho a la devolución y facilitando al máximo su confirmación.

El comité de personas expertas (2022: 146) se plantea la conveniencia de una extensión de la obligación formal de declarar en el IRPF. Pese a la existencia de argumentos favorables a su mantenimiento, como pueden ser el hecho de evitar incurrir en costes de cumplimiento a determinados contribuyentes con rentas reducidas, poco susceptibles de evasión y cuyo impuesto se habrá pagado casi en su totalidad a través de retenciones reduciendo los costes de administración del impuesto; existen también argumentos a favor de la extensión de la declaración de IRPF a más personas.

Los principales argumentos que se recogen en el citado *Libro Blanco* (2022) parten del propio principio de generalidad del artículo 31.1 CE conforme al cual todos estamos obligados a declarar conforme a nuestra capacidad económica (STC 96/2002, FJ 7 y STC 73/2017, FJ 3). Además, en la actualidad el coste para los contribuyentes derivado de la declaración del IRPF es muy reducido, teniendo en cuenta el avance en la informatización y asistencia a los contribuyentes en la elaboración y presentación de las autoliquidaciones del impuesto con lo que tampoco sería relevante el incremento de costes para la Administración (68) y podría incrementar la información con relevancia tributaria a disposición de la Administración, mucha de la cual ya obra en su poder. Se evitarían algunos efectos no deseables, que ya hemos indicado y que también pone de manifiesto el Consejo para la Defensa del Contribuyente (69), pues no parece coherente que no se considere obligado a declarar a quien debe hacerlo para obtener la devolución de retenciones excesivas; además, con la actual regulación, una nueva fuente de renta del contribuyente, de muy pequeña cuantía, puede situarlo fuera del colectivo que no tiene obligación de presentar la declaración de IRPF.

Por otra parte, la obligación formal de declarar, con independencia de su resultado en términos de cuota tributaria (declaración negativa), visibiliza la participación de todos los ciudadanos en el impuesto que mejor representa las obligaciones tributarias derivadas de la pertenencia a una comunidad política y, por tanto, la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica (Comisión de Expertos, 2014). Además, si se considera que el IRPF puede desempeñar un papel en la articulación de algunas prestaciones a las personas con menos renta, será necesario que se amplíe a estos colectivos la obligación de declarar. Es el caso, de la obligación por expresa disposición legal para los beneficiarios del Ingreso Mínimo Vital, quienes están, en todo caso, obligados a presentarla, no solo el titular del ingreso, sino todos y cada uno de los miembros de su unidad de convivencia, sean menores o mayores de edad (art. 36 Ley 19/2021).

(68) Es cierto que se ha avanzado claramente en la informatización y en la asistencia al contribuyente en la cumplimentación telemática de las obligaciones tributarias, pero no todo son ventajas, ya que sigue existiendo una importante brecha digital que dificulta estas tareas a determinados perfiles de contribuyentes. Al respecto puede verse nuestro trabajo: Mories Jiménez, M. T. (2021: 381-423).

(69) Véase su Propuesta normativa 1/2019.

Con la regulación actual, entre esos contribuyentes no obligados a presentar declaración se encontrarían los perceptores del SMI dado que, al estar éste fijado en 14.000 euros para 2022, si lo perciben de un solo perceptor va a quedar siempre por debajo del límite de 22.000 euros establecido para la obligación de declarar rendimientos del trabajo personal [art. 96.2 a) LIRPF]. No obstante, ese límite desciende a 14.000 euros anuales (70) si se perciben rentas del trabajo por parte de más de un pagador, salvo que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superan en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales [art. 96.3.a) LIRPF] en cuyo caso se mantendría el límite de 22.000 euros así como en aquellos casos en los que el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente o cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Sanz Sanz (2022: 11) incluso considera que en un escenario inflacionista como el que nos acompaña, podría analizarse si el desfase temporal entre el momento de generación de las rentas y el momento de liquidación y pago efectivo del impuesto puede distorsionar la factura fiscal de los contribuyentes. Entendemos que en la medida en que las rentas sujetas al IRPF estén sometidas a retenciones e ingresos a cuenta (como es el caso de los rendimientos del trabajo, aunque sean rentas bajas), los pagos a cuenta van a suponer un pago anticipado del impuesto, por lo que ese efecto inflacionista se verá minimizado porque se va diluyendo en el ejercicio a medida que se van efectuando las retenciones. No obstante, si en algún momento se deflactase la tarifa del IRPF, ello conllevaría la adaptación inmediata de las retenciones para adaptarlas a la nueva tarifa que en su caso se aprobase.

9. CONCLUSIONES

El principal objetivo de estas páginas ha sido analizar algunas cuestiones que afectan al tratamiento tributario de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, y poner de manifiesto una cierta incongruencia entre su tratamiento desde el punto de vista laboral y tributario.

Aunque nos hemos centrado principalmente en los aspectos tributarios, nos gustaría indicar que consideramos demasiado genérica la regulación de la potestad atribuida al Ejecutivo sobre la fijación del salario mínimo en el Estatuto de los Trabajadores. Pensamos de cara a una futura reforma de esta materia, que sería conveniente una mayor concreción y transparencia en relación con la postura de los sindicatos y la patronal sobre dicha cuantía.

(70) No obstante, el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2023, en su artículo 59.Dos, modifica el artículo 96.3 de la LIRPF y eleva el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo de 14.000 a 15.000 euros anuales, para contribuyentes con más de un pagador, con la intención de ayudar a trabajadores, pensionistas, autónomos y familias con menor nivel de renta, al ser el sector de la población más castigado por la situación económica actual.

Por otra parte, pensamos que de nada sirve garantizar una remuneración mínima si no se contemplan otras medidas que, de forma global, pongan en valor las distintas subidas del SMI teniendo en cuenta también otros índices de referencia de rentas que se utilizan para poder determinar la percepción de posibles ayudas o el derecho a determinados beneficios fiscales, como puede ser el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM).

Especialmente importante nos parecen las limitaciones establecidas en la legislación laboral en relación con el abono del salario en especie. Se prohíbe que el abono en especie de una parte del salario dé lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del SMI, y se limita al treinta por ciento del salario total, el importe de las retribuciones en especie. Ello supone que el importe del SMI condiciona la restricción del salario en especie, en la medida en que su incremento supone una ampliación de esta garantía.

Esta cautela es importante pues el salario en especie, sobre todo en relación con trabajadores con sueldos bajos, va en detrimento de la capacidad dispositiva del trabajador en tanto que ve limitadas sus posibilidades de elegir los productos que desea adquirir con su salario. La norma pretende garantizar que todo trabajador perciba como mínimo por su prestación de servicios un salario en metálico anual de 14.000 euros, pero también de 1.000 euros cada mes, sobre todo si tenemos en cuenta que, en una sociedad desarrollada económicamente y consumista como la nuestra la mayoría de los pagos se hacen de forma mensual. Por lo que consideramos que debe aplicarse la doble limitación anual y mensual.

En relación con el IRPF, entendemos que deben introducirse mecanismos que permitan actualizar periódicamente determinadas cantidades fijadas en la Ley, tales como reducciones, deducciones, gastos o importes del MPF que inciden directamente en los contribuyentes que perciben rentas muy bajas para actualizarlos a la realidad, sobre todo en un contexto de inflación como el actual y evitar la “petrificación” de los citados importes. El hecho de no actualizar estas cantidades y tampoco deflactar las tarifas del impuesto anula las subidas de sueldos y el impacto que haya podido tener la subida del SMI en los mismos.

Aunque para las arcas del Estado y de las CC. AA. esto está suponiendo una mayor recaudación, nos parece que si eso es lo que se pretende o lo que se necesita, sería más acertado afrontar la situación económica con subidas de impuestos claras y evidentes para los contribuyentes, porque lo contrario viene a suponer una subida encubierta de impuestos que acabará perjudicando a todos los contribuyentes por este impuesto, incluidos a aquellos que perciben rentas bajas que se corresponden con el importe del SMI.

Para evitar este efecto, una solución podría ser la deflactación de las tarifas del IRPF, ajustando los tipos que se pagan en el IRPF a la inflación y haciendo que se tribute por lo que de verdad vale el dinero, y no incrementando de manera soterrada el importe a pagar de la gran mayoría de los contribuyentes. Destacamos que, aunque la inflación afecta a todo el sistema impositivo, incide especialmente en el IRPF por su estructura progresiva que determina que se pague más en función del incremento de la renta del contribuyente. Por ello, puede ocurrir que el incremento en el salario no sirva para adquirir más bienes u obtener más servicios, es decir, para mejorar el nivel de vida del trabajador, pues por el efecto de la inflación pagará más por lo mismo que antes costaba

menos. Algunas Comunidades Autónomas sí que están deflactando sus tarifas, sobre todo en lo que afecta a las rentas más bajas, medida que a nuestro juicio es positiva. El Estado no apuesta por esta medida, y viene utilizando las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de estos últimos años, para introducir nuevos tramos en las tarifas del IRPF que afectan a las rentas más altas.

Valoramos positivamente las modificaciones que se están produciendo en la regulación del IRPF para adaptarse a la actual realidad económica, y evitar que las subidas de los salarios, sobre todo en los niveles más bajos de renta, supongan la superación de límites para obtener reducciones o la aplicación de determinados gastos.

Por último, nos llama la atención que aún se mantenga la exclusión del deber de presentar la declaración para determinados contribuyentes, entre ellos los que perciben rentas bajas como pueden ser los trabajadores que perciben retribuciones en la cuantía del SMI. Esta exclusión parece que invita a no declarar a algunos contribuyentes que podrían estar interesados en presentar su declaración para obtener la devolución de retenciones excesivas, aunque no sean elevadas cuantías. Consideramos que sería conveniente apostar por una extensión de la obligación formal de declarar en el IRPF, incrementando y reforzando la asistencia al contribuyente, clarificando al máximo el borrador que les remite la AEAT para facilitar su verificación y corrección, el derecho a la devolución y su confirmación.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (2022): *Memento práctico IRPF*, F. J. Seijo Pérez (dir.), Ed. F. Lefevre.
- Aguilera Izquierdo, R. (2021): “Cuestiones actuales sobre el SMI”, *Revista Española de Derecho del Trabajo*, n.º 246: 1-6 (BIB 2021\4977).
- AIReF (2020): *Evaluación del gasto público 2019. Estudio beneficios fiscales*: 81 y ss. [https://www.airef.es/wpcontent/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf].
- Barbera, M. y Ravelli, F. (2021): “La Proposta di direttiva sul salario minimo adeguato: la risposta dell’Unione europea a un problema storico del diritto del lavoro”, en *Studi in memoria Di Massimo Roccella*, Edizioni Scientifiche Italiane s.p.a. Università degli Studi di Torino: 55-74.
- Comisión de expertos (2014): *Informe para la reforma del sistema tributario español*, Instituto de Estudios Fiscales.
- Comité de personas expertas (2022): *Libro Blanco para la reforma del sistema tributario*, Instituto de Estudios Fiscales.
- Cruz Villalón, J. (2021): *Compendio Derecho del Trabajo*, Tecnos, Madrid, 14.ª Edición.
- Cubero Truyo, A. (2021): “Graves defectos en la regulación de las escalas del IRPF por la Ley de Presupuestos”, en L. Cazorla González-Serrano (dir.): *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Volumen I, Aranzadi, Pamplona: 1137-1149.
- Feito Higuera, J. L. (2017): “Las consecuencias de la subida del salario mínimo en España”, *Documento de Trabajo*, Instituto de Estudios Económicos: 1-24.
- Font de Mora Rullán, J. (2018): “¿Son embargables las dietas que perciba un trabajador? Jurisprudencia contradictoria”, *Blog LegalToday*, 26 abril 2018 [<https://www.legaltoday>].

- com/practica-juridica/derecho-social-laboral/laboral/son-embargables-las-dietas-que-perciba-un-trabajador-jurisprudencia-contradictoria-2018-04-26/].
- García Berro, F. (2022): “Familia y capacidad económica en la regulación del IRPF: claves actuales para superar viejas deficiencias”, en *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch, Valencia: 49-95.
- García Murcia, J. (2014): “Salario variable y suficiencia de ingresos: unas reflexiones generales”, *Documentación Laboral*, n.º 100 – Año 2014 – Vol. I: 71-84.
- García Murcia, J. (2004): “Del salario mínimo al IPREM. El nuevo indicador para las prestaciones y ayudas sociales”, *Relaciones Laborales: Revista crítica de teoría y práctica*, n.º. 2: 661-680.
- García Murcia, J. (2002): “Derecho a una remuneración suficiente”, en AA.VV., J. L. Monereo Pérez, C. Molina Navarrete y N. Moreno Vida (dirs.): *Comentario a la Constitución socioeconómica de España*, Comares, Granada: 1195 y ss.
- Lago Montero, J. M. (2021): *La simplificación de la imposición sobre la renta*, Ed. Reus.
- Llompарт Bennásar, M. (2019): “La subida del SMI: repercusiones en la esfera laboral y de seguridad social”, *Revista Trabajo y Derecho*, n.º 57, septiembre 2019, La Ley, 8883/2019: 1-22.
- Mories Jiménez, M. T. (2021): “La Agencia tributaria y el uso de medios telemáticos como canal de asistencia e información a los ciudadanos: ¿todo son ventajas?”, en M. Bertrán Girón y J. Jiménez Escobar (dirs.): *El sistema jurídico ante la digitalización: estudios de derecho tributario*, Tirant Editorial, Valencia: 381-423.
- Sánchez Bayón, A. (2020): “Estudio de políticas económicas que aceleran la extinción del Estado de bienestar estatal (I): SMI-SMI a juicio”, *Derecho y Cambio Social*, n.º 60, abr-jun 2020: 1-13.
- Sanz Sanz, J. F. (2022): *Informe IX Fundación Disenso*, “¿Cuánto pagarán de más los contribuyentes españoles en el IRPF por la inflación durante 2021? Cómputo regionalizado de la progresividad en frío”, febrero 2022 [<https://fundaciondisenso.org/2022/02/21/cuanto-pagaran-de-mas-los-contribuyentes-espanoles-en-el-irpf-por-la-inflacion-durante-2021/SANZ>].