

Para la confección del modelo 190, recordar que las dietas (gastos de desplazamiento y manutención) en IRPF sólo están exentos en caso de que el perceptor tenga una relación laboral de dependencia con la empresa, eso excluye al administrador (aunque trabaje para la empresa) y a los socios de control (pese a que realicen prestaciones que pudiesen calificarse como laborales).

Se recuerda igualmente la obligación por el empleador de tener justificación de las mismas (orden al trabajador para la realización de dicho desplazamiento y justificación de la realidad del desplazamiento). Sentencia AN junio de 2011.



DIRECCIÓN GENERAL
DE TRIBUTOS

NUM-CONSULTA V2167-15

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 15/07/2015

NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006, artículo 17. RIRPF, RD 439/2007, artículo 9.

DESCRIPCION-HECHOS El consultante participa en el capital social de una sociedad de responsabilidad limitada en un 45%, perteneciendo el 25% restante a su mujer y el resto a sus tres hijos.

De lo manifestado en la consulta parece deducirse que el consultante presta servicios a la sociedad, percibiendo de ésta importes en concepto de gastos de manutención y estancia por desplazamientos realizados.

CUESTION-PLANTEADA Aplicación a dichos importes del artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que declara exceptuadas de gravamen determinadas cantidades destinadas por la empresa para gastos de locomoción, manutención y estancia de sus empleados.

CONTESTACION-COMPLETA En la consulta no se precisa la naturaleza de los servicios que constituyen el objeto de la sociedad y que el consultante presta en la misma, y se limitan los datos aportados a los antes descritos, lo que impide determinar la naturaleza a efectos del Impuesto sobre la renta de las personas físicas de las retribuciones satisfechas por la sociedad al socio por los servicios prestados por éste en la sociedad.

En la hipótesis de que dichas retribuciones tuvieran la naturaleza de rendimientos de trabajo, debe indicarse que las denominadas legalmente asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el

artículo 17.1.d) de 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 (BOE de 29 de noviembre), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo) exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.

De lo determinado en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que **el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.**

En el caso planteado, debe tenerse en cuenta que **el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo –BOE de 12 de julio-, declara expresamente comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Ley y excluidos por tanto de la relación laboral a “Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla,** en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.” Por su parte, la referida disposición adicional establece distintos supuestos de exclusiones de la relación laboral, en función de la participación del socio en la sociedad, tanto individual como conjunta con determinados familiares previstos en dicha disposición, admitiendo algunos de dichos supuestos prueba en contrario de la ausencia de control. En concreto, dispone que se **presumirá dicho control, salvo prueba en contrario, entre otros casos, cuando la mitad del capital de la sociedad para la que el trabajador preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco, por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.**

Para aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrirse en gastos de desplazamiento que sean consecuencia de la actividad desarrollada por estas personas, en este caso de las funciones como socios que desarrollan su trabajo en la sociedad, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto. En estos casos a la sociedad se le producen unos gastos como consecuencia de la actividad de sus socios, entre los que se encuentran los de desplazamiento, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente, de la prestación de un servicio de estos socios, del mismo modo que no existe renta cuando una persona utiliza los medios que le pone a su disposición su pagador para desarrollar su actividad.

No obstante, para que pueda apreciarse que existe un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso de la sociedad, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, o, lo que es lo mismo, que no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra la entidad tengan por objeto poner a disposición de sus socios de trabajo los medios para que éste pueda realizar sus funciones, entre las que se encuentran los necesarios para su desplazamiento.

Por el contrario, si el «pagador» se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

En consecuencia:

- Si la sociedad pone a disposición de los socios los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos socios.

- Si la sociedad reembolsa a los socios los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, circunstancia que también concurriría respecto a los gastos de representación.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Nota: El resaltado en nuestro.