

## BUSCADOR

---

### Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

#### Documento seleccionado

**Nº de consulta** V1984-18

**Órgano** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**Fecha salida** 03/07/2018

**Normativa** LIRPF, 35/2006, Arts. 7.p), 17, 43.  
RIRPF, RD 439/2007, Arts. 6, 9.

#### Descripción de hechos

Residente fiscal en España y miembro del Consejo de Administración de dos sociedades españolas (A, sociedad dominante, y B, sociedad dominada perteneciente a un grupo de consolidación fiscal formado por diversas sociedades dependientes que desarrollan principalmente actividades de producción y comercialización de determinados productos), teniendo, a su vez, la consideración de Consejero Delegado de ambas sociedades. Actualmente, no posee ninguna participación en la sociedad B ni en ninguna otra del referido grupo. No obstante, está previsto que pueda poseer una participación en B que no superará el 3% de su capital. Tal como se establece en los Estatutos sociales, el cargo de miembro del Consejo de Administración de B es retribuido. Respecto de los miembros del Consejo de Administración que cumplan funciones ejecutivas, los Estatutos sociales también prevén que estos tengan, adicionalmente, derecho a percibir las remuneraciones previstas en los contratos entre la sociedad y el Consejero.

A su vez, dicha persona tiene suscrito un contrato que las partes denominan de relación laboral especial de alto directivo, por el que se le encomiendan todas las funciones ejecutivas de dirección y gestión de la sociedad B en su condición de Primer Ejecutivo de la misma. En dicho contrato se detallan las funciones ejecutivas en su condición de Directivo y Primer Ejecutivo de la sociedad B. Las funciones en calidad del cargo ejecutivo se centran en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operativas que tienen impacto directo en el día a día de la sociedad. Para el desempeño de estas funciones debe viajar con frecuencia a distintas filiales del grupo.

#### Cuestión planteada

Si los rendimientos por sus funciones de alta dirección en la sociedad B tienen la calificación de rendimientos del trabajo del artículo 17.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la citada Ley a los rendimientos que perciba por el desempeño de las funciones propias de alta dirección.

Retención aplicable sobre los rendimientos percibidos por el desempeño de las funciones propias de alta dirección.

Tratamiento de las dietas y gastos de viaje por sus desplazamientos en el desempeño de sus funciones de alta dirección.

Tratamiento de las retribuciones en especie que perciba por el cargo de alta dirección: si resultan aplicables las reglas especiales de valoración previstas en el artículo 43 de la citada Ley.

### Contestación completa

El artículo 17.1 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 del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, define los rendimientos íntegros del trabajo como “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”.

No obstante, en el apartado 2 del artículo 17, el legislador ha calificado como rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo no se produce. En concreto, el artículo 17.2.e) de la LIRPF califica de rendimientos del trabajo expresamente a “las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.”

En este sentido, debe señalarse que, tanto el artículo 1.3.c) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, las Sentencias de 22 de diciembre de 1994 y de 26 de diciembre de 2007) consideran que no existe relación laboral entre el administrador y la sociedad, sino que se trata de una relación mercantil; pero esta calificación de la relación administrador-sociedad no impide la calificación, a efectos del IRPF, de la renta percibida de la sociedad por la condición de administrador, que es la de rendimiento del trabajo, por aplicación del artículo 17.2.e) de la LIRPF.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, ha considerado respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, “porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”.

Siendo así, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral, deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la LIRPF

En el presente caso, la persona sobre la que se consulta es miembro del órgano de administración de la sociedad, cargo por el que es retribuido, y, a su vez, desempeña labores de alta dirección, teniendo suscrito con la sociedad un contrato laboral de alta dirección por el que se le encomiendan, según se manifiesta, “todas las funciones ejecutivas de dirección y gestión de la sociedad en su condición de Primer Ejecutivo de la misma”.

Con arreglo a lo anterior, con independencia de que se haya formalizado un contrato laboral, las retribuciones percibidas por la persona por la que se consulta por el desempeño de actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, propias del cargo social de administrador, se entienden comprendidas dentro de los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF.

En relación con la segunda cuestión planteada, sobre la posibilidad de aplicar la exención regulada en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF, este Centro Directivo ha señalado que esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión “trabajos” que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria.

Por tanto, en el presente caso, al tratarse de rendimientos del trabajo del artículo 17.2.e) de la LIRPF, no resultará de aplicación la exención del artículo 7 p) de la LIRPF.

En cuanto al tipo de retención, resultará aplicable lo establecido en el artículo 101.2 de la LIRPF, el cual dispone lo siguiente:

“2. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento.

No obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.”

En lo referente a las dietas y gastos de viaje, 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), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, exceptúa de gravamen a 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 este, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios.

De los preceptos legales anteriormente citados cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 17, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el receptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 9 del Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma.

El régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio donde éste radica. Aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrir en gastos que sean consecuencia de la actividad desarrollada, pero no bajo las circunstancias previstas en el artículo 9 del RIRPF.

No obstante, en relación con las cantidades percibidas para compensar gastos de desplazamiento, cabría la posibilidad de que pudiera apreciarse la existencia de un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso de la sociedad de cuyo órgano de gobierno se forma parte. Para ello sería preciso que se cumplieran 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 LIRPF, 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 del Impuesto.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso la sociedad pagadora, tengan por objeto poner a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éste pueda realizar sus funciones. Por el contrario, si el «pagador» se limita a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario 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 del miembro del órgano de administración los medios para que éste acuda al lugar en el que debe realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para el mismo, pues no existe ningún beneficio particular para el mismo.

- Si la sociedad reembolsa al miembro del órgano de administración los gastos en los que ha incurrido para desplazarse hasta el lugar donde va a prestar sus servicios y éste no acredita que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o le abona una cantidad para que éste decida libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, siendo el tipo aplicable, como al resto de sus retribuciones, el previsto en el artículo 101.2 de la LIRPF.

Por último, se pregunta por la valoración de las retribuciones en especie acordadas entre la sociedad y la persona a quien se refiere la consulta (se manifiesta que el contrato especial de alta dirección contempla contraprestaciones en especie, sin que se concrete en qué consisten).

El artículo 41 de la LIRPF se refiere a la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas. No obstante, en el presente caso dicho precepto no resulta de aplicación por cuanto el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: “b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones”.

El artículo 42.1 de la LIRPF dispone que: “1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.”.

A la valoración de las rentas en especie se refiere el artículo 43.1 de la LIRPF, estableciéndola, con carácter general, en el valor normal de mercado.

A continuación, el mismo precepto recoge unas especialidades, dentro de las cuales, en su número 1.º, regula unas normas de valoración para los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere (caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, de utilización o entrega de vehículos automóviles, etc.).

En el presente caso, de acuerdo con lo indicado anteriormente, al tratarse de retribuciones que se entienden comprendidas dentro de los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF, las retribuciones en especie acordadas en el contrato constituirán rendimientos del trabajo en especie pero no derivados de una relación laboral con la sociedad, y su valoración, como consecuencia de la modificación operada por la Ley 27/2014 anteriormente citada, se efectuará según lo establecido en el citado artículo 43.1 de la LIRPF, incluyendo las especialidades que dicho precepto establece en su número 1º para los rendimientos del trabajo en especie. Sin embargo, no resultará aplicable lo establecido en los apartados 2 y 3 del artículo 42 de la LIRPF al estar prevista su aplicación exclusivamente para rendimientos del trabajo en especie derivados de relaciones laborales.

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.