

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 19 de julio de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 8517/2022

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie exentas. Administrador.** Están exentos los rendimientos en especie recibidos siempre y cuando deriven de una relación de dependencia, lo que ocurrirá si derivan de una relación laboral pero no si derivan exclusivamente de la relación mercantil de administrador. Aplicando el criterio del Tribunal Supremo al art. 42 de la Ley IRPF, la remisión que hace este precepto a los "rendimientos del trabajo en especie" se refiere tan sólo a los rendimientos del trabajo del art. 17 derivados de relaciones en las que se den las notas de ajenidad y dependencia. En el caso que nos ocupa, se debe estimar en parte las pretensiones de la reclamante, pues estarán exentos los rendimientos en especie recibidos siempre y cuando deriven de una relación de dependencia, lo que ocurrirá si derivan de la relación laboral con la reclamante, pero no si derivan exclusivamente de la relación mercantil de administrador, extremo que deberá verificar la Inspección.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El día 10/10/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 03/11/2021 contra el acuerdo de resolución del **recurso de reposición dictado por el Departamento de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid con número de recurso 2021...34L**, por la que se recurre el acuerdo de liquidación derivado del acta A02 **REFERENCIA\_1** relativo a retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo (IRPF) ejercicios 2014 a 2017.

**SEGUNDO.-** Se iniciaron actuaciones inspectoras frente al obligado tributario **XZ SL** (en adelante **XZ**, la reclamante, o la entidad) mediante la notificación de la comunicación de inicio el día 8 de enero de 2019, en la cual se indicaba que las actuaciones inspectoras tendrían **carácter general** respecto de los siguientes conceptos impositivos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades, períodos 10/2012 a 09/2017
- Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 01/2013 a 12/2017
- Retención/ingreso a cta. rtos. trabajo/profesional, períodos 12/2014 a 12/2017
- Retención/ingreso a cta. imposición no residentes, períodos 12/2014 a 12/2017
- Retención/ingreso a cta. arrendamientos inmovil, períodos 12/2014 a 12/2017

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue la de ..., clasificada en el epígrafe de I.A.E.(Empresario) ....

En las actuaciones llevadas a cabo se ha puesto de manifiesto que el obligado tributario **cedió el uso de determinados vehículos, que tiene en régimen de renting, a personal de la empresa para su utilización tanto en fines laborales como particulares.** La reclamante calculó la retribución en especie

Síguenos en...



a partir de una serie de "herramientas y procesos internos" que, a su juicio, suministran información sobre el uso profesional de los vehículos.

Por otra parte, **satisfizo rentas a Administradores que consideró exentas.**

**TERCERO.-** Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizaron las siguientes actas:

- **Acta de conformidad A01 82206010** en la que se regularizan los siguientes hechos a los que el obligado tributario muestra su conformidad:

- Retribuciones en especie consistentes en la cesión de vehículos para uso particular a los administradores y directivos.
- Retribuciones declaradas exentas por trabajos realizados en el extranjero.
- Parte de otras retribuciones y gastos incurridos con los administradores declarados exentos.

La liquidación derivada de esta acta se produjo, de acuerdo con la propuesta formulada en la misma, por el transcurso del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta.

- **Acta de disconformidad A02 REFERENCIA\_1** en la que se proponía la modificación de la situación tributaria del reclamante mediante los siguientes ajustes:

- Retribuciones en especie consistentes en la cesión de vehículos para uso particular a trabajadores (comerciales): Según la inspección, la valoración de las retribuciones en especie debe efectuarse siguiendo el criterio de la disponibilidad para uso particular por parte de los trabajadores, atendiendo a las horas de trabajo fijadas en el Convenio Colectivo, dado que el obligado tributario no ha acreditado la realización de horas extraordinarias.
- No exención de determinadas rentas satisfechas a los consejeros D. Axy y D. Bts: Considera la Inspección que por aplicación de la Teoría del vínculo por la que la relación mercantil subsume a la laboral de alta dirección, las dietas y retribuciones en especie satisfechas a los Administradores no se consideran exentas. En concreto se regularizan las rentas satisfechas bajo las siguientes claves:
  - Clave L01 ("dietas y gastos de locomoción exceptuados de gravamen")
  - Clave L21 ("aportaciones a patrimonios protegidos")
  - Clave L24 ("otras retribuciones exentas: seguros, ayudas de estudios ...")

Estos ajustes fueron confirmados en el acuerdo de liquidación previamente referenciado.

**CUARTO.-** Disconforme con lo anterior, el reclamante interpuso recurso de reposición frente al acuerdo de liquidación anteriormente referenciado, estimando en parte el órgano competente sus pretensiones considerando exentos los importes declarados bajo la clave L21.

**QUINTO.-** Frente al mencionado acuerdo de resolución del recurso de reposición, el interesado interpuso la presente reclamación ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el 03/11/2021, solicitando la puesta de manifiesto para, tras ella, presentar alegaciones. La reclamante realizó, en síntesis, las siguientes **alegaciones** que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

- **Improcedencia de la liquidación de ingresos a cuenta por cesión de vehículos para uso mixto a comerciales:**

Cuestiona el criterio de disponibilidad utilizado por la Inspección para la práctica de la regularización, pues considera que es abusivo en cuanto está gravando su "disposición" y no su "uso efectivo".

Síguenos en...



Considera que ha aportado pruebas suficientes que acreditan un mayor uso profesional sin que la Inspección haya realizado una adecuada y objetiva valoración de la prueba.

Informa a este Tribunal que con posterioridad a la interposición de la Reclamación Económico-Administrativa que nos ocupa, le ha sido incoada Acta de Conformidad, número A01-REFERENCIA\_3, por parte de la misma Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC, en el marco de un procedimiento de comprobación cuyo objeto coincide con el que nos ocupa (retenciones a cuenta del IRPF por la cesión del uso de vehículos al equipo de comerciales), pero en relación con periodos impositivos posteriores a los que se contrae la presente reclamación (en concreto, en relación con los ejercicios 2018, 2019 y 2020). Destaca la reclamante que, si bien la Inspección aplica el criterio de la disponibilidad como el el caso que nos ocupa, sin embargo, con el fin de calcular el porcentaje concreto de uso de los vehículos imputable a fines particulares, la DCGC ha aceptado lo siguiente respecto de los ejercicios 2018 a 2020 (al contrario de lo que ocurrió en la inspección correspondiente al periodo 2014 a 2017):

- a. La información obtenida del sistema Tracker implantado por **XZ**, acreditativa de las horas de inicio y finalización, en términos medios, de la jornada de trabajo de los comerciales; y
- b. El número medio, justificado por la empresa, de días en los que los trabajadores con funciones comerciales pernoctan fuera de su domicilio y utilizan el vehículo de la empresa como medio de transporte con fines laborales.

Una vez aceptada la información del sistema Tracker y las pernoctaciones, la DCGC concluye, para el periodo 2018 a 2020, que el porcentaje de imputación para fines particulares representa un 68,40%. Considera la reclamante que siendo las pruebas aportadas en ambos procedimientos las mismas, se consideren estas igualmente en la presente reclamación, cifrando en este caso el porcentaje de uso privativo en un porcentaje máximo de 65,38%.

#### **- Carácter exento de las rentas satisfechas a dos de sus empleados y consejeros en concepto de dietas y gastos de locomoción, y otras.**

Respecto de los importes declarados bajo la clave L01, señala que realmente nos encontramos ante un supuesto de reembolso de gastos de viaje previamente satisfechos por los empleados, es decir, la renta en sede del trabajador es inexistente.

En cuanto a los importes declarados en clave L24, en primer lugar alega que la teoría del vínculo no resulta de aplicación en este caso, puesto que las funciones desempeñadas por cada uno de los dos empleados, los poderes que tienen conferidos y su dependencia jerárquica de otro individuo dentro de la empresa, no permiten considerar que se cumplen los requisitos establecidos en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto para calificar las relaciones laborales de D. **Bts** y D. **Axy** como especiales de alta dirección.

Aúnn cuando se pretendiese aplicar la teoría del vínculo, y todas las retribuciones percibidas por los administradores hubieran de ser entendidas como percibidas por su condición de tales, considera la reclamante que sí resultarían de aplicación las exenciones previstas en el artículo 42 de la LIRPF. Prueba de que la Administración no debe negar de forma automática la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 42 de la Ley del IRPF, por el mero hecho de ser administradores, es que el Tribunal Supremo ha concluido a favor de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF en los supuestos de administradores que, además de realizar las funciones deliberativas y representativas propias del cargo de administrador, realizan funciones ejecutivas y que se desplazan al extranjero en el ejercicio de esas funciones ejecutivas.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA),

Síguenos en...



aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del recurso de reposición dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. En particular debe de pronunciarse sobre la procedencia en la liquidación de ingresos a cuenta por cesión de vehículos para uso mixto a trabajadores comerciales y exención de retribuciones en especie satisfechas a miembros del Consejo de Administración.

**TERCERA.-** En primer lugar, resolveremos la cuestión relativa a la procedencia de la **liquidación de ingresos a cuenta por cesión de vehículos para uso mixto a empleados comerciales.**

Para centrar la cuestión planteada, comenzaremos exponiendo los hechos que constan en el acuerdo de liquidación en la página 29 y siguientes y que sirven de fundamento a la Inspección para la práctica de la regularización (énfasis añadido en la presente resolución):

**"a) Utilización de vehículos automóviles por personal comercial.**

*Según ha podido comprobar la Inspección, el obligado tributario cedió vehículos automóviles que tenía a su disposición a los diversos trabajadores y a los miembros del consejo de administración de la empresa para uso tanto laboral como particular. La empresa había suscrito contratos de Renting para el uso de dichos vehículos, habiendo deducido solo una aparte del importe de las cuotas de IVA soportadas en esta cesión.*

*A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el obligado tributario, para practicar los ingresos a cuenta, imputó como retribución en especie un determinado importe a sus trabajadores, directivos y administradores, según el procedimiento aportado en Diligencia 16 de 13 de febrero de 2020.*

*En relación con esta circunstancia, y en atención a los requerimientos de la Inspección, el obligado tributario aportó distinta documentación relativa a la cesión de los vehículos automóviles, recogida a lo largo del procedimiento inspector en distintas diligencias ( Diligencia 1 de 23/01/2019, Diligencia 2 de 18/02/2019, Diligencia 3 de 8/03/2019, Diligencia 5 de 15/04/19, Diligencia 7 de 26/06/2019, Diligencia 9 de 24/07/2019, Diligencia 11 de 10/10/2019 y Diligencia 16 de 13/02/2020, Diligencia 17 de 5/03/2020 y Diligencia 18 de 26/06/2020), básicamente la identificación de los vehículos cedidos, los contratos de Renting suscritos, los PVP de los vehículos cedidos, la identificación de las personas a las que se había cedido su uso, la disponibilidad de los trabajadores, los importes imputados cada año en concepto de retribución en especie, consumos de combustible, información sobre los kilómetros recorridos y de su posible distribución personal/profesional, sobre el dispositivo denominado GPS Tracking y de los tiempos de inicio y apagado del vehículo, del número de días de viaje con pernocta, de la distancia media entre el domicilio del personal comercial y el de sus clientes, etc.*

*(...) El obligado tributario aporta en **Diligencia 1**, de fecha 23/01/2019, ficheros Excel de los ejercicios 2014, 2015 y 2017 sobre las retribuciones en especie, en los que se especifican los importes imputados de cada tipo de retribución en especie pagada, su valoración y el ingreso a cuenta.*

*En **Diligencia 2**, de fecha 18/02/2019, aporta fichero Excel relativo exclusivamente a las retribuciones en especie por la utilización de vehículos automóviles de los ejercicios 2014 a 2017 en el que se identifica: conductor habitual, puesto de trabajo, matrícula del coche, periodo de utilización, fecha del contrato, coste de adquisición nuevo, importe de la valoración en especie declarada y de los ingresos a cuenta realizados y repercutidos a cada trabajador.*

Síguenos en...

En **Diligencia 3**, de fecha 8/03/2019, aporta documentación sobre los contratos de renting de los vehículos que utilizan tanto el personal comercial como el directivo (Fichas comerciales y fichas directivos).

En **Diligencia 5**, de fecha 15/04/2019, aporta nueva hoja Excel con detalle de las retribuciones en especie del ejercicio 2017.

En **Diligencia 7**, de fecha 26/06/2019, se incorpora el correo de 31 de mayo de 2019 en el que se manifiesta que el convenio vigente durante todo el período de comprobación es el firmado para el período 2012-2014, si bien el nuevo convenio 2015-2020 se aplica retroactivamente desde 2015, siendo el mismo para las entidades **QR, NP y XZ**. Se aporta asimismo Excel en relación con vehículos de los ejercicios 2014 a 2017 e información con los valores de mercado de los tres vehículos tipo que utiliza la empresa.

En **Diligencia 9**, de fecha 24/07/2019, se aporta hoja con manifestaciones en relación con la imputación y utilización de vehículos automóviles por empleados de la empresa, así como de los criterios utilizados para la deducción de las cuotas soportadas en la utilización de vehículos en renting.

En **Diligencia 11**, de 10 de octubre de 2019, se manifestó: "que los documentos de Excel aportados con el valor de mercado de los coches de ALD fueron solicitados por la inspección en sede de **QR**, ya que se consideró que los importes que constaban en los contratos de renting no se correspondían con el valor de mercado de los mismos.

Por parte de la empresa se solicitó a ALD que nos proporcionara el valor de mercado de los 3 tipos de coche que utilizan los comerciales. Estos son los Excel aportados en la diligencia 7 cuyos valores lógicamente no coinciden con los de los contratos de renting (que no son valores de mercado).

Sobre la aclaración de a quién corresponden los coches con las matrículas que aparecen en los documentos de Excel se manifiesta que este mismo documento se ha aportado en **QR** ya que los coches son los mismos para ambas sociedades. Al preparar el Excel la compañía de renting tomó un coche como ejemplo para cada tipo de coche y por ello consta una matrícula. En concreto las dos de las que se solicita aclaración corresponden a matrículas de coches entregados a personal de **QR** (que constan en el listado de coches de dicha compañía):

Matrícula ... (Touran): **Enn**.

Matrícula ... (Audi A4): **Oml**" En Diligencia 16, de 13 de febrero de 2020, se aporta un documento sobre la utilización de vehículos de la empresa denominado "Políticas y procedimientos de recursos humanos", en dicho documento se recoge la posibilidad de la utilización de los coches de empresa por familiares de primer grado que cumplan los requisitos del seguro.

En **Diligencia 17**, de 5 de marzo de 2020, se ha aportado, en lo que aquí nos interesa, determinada información sobre la utilización de vehículos automóviles, en concreto, ha realizado las siguientes manifestaciones:

"La compañía opera con dos modalidades de vehículos de empresa:

a) Coches de Beneficio, asignados a los directivos de determinado nivel, considerado como beneficio dentro de su paquete salarial, utilizado por los empleados para desplazarse a la oficina de la compañía, en cuyas instalaciones permanecen los vehículos durante el transcurso de la jornada de trabajo de los directivos que, no estando sujetos al convenio colectivo, se extiende en función de las necesidades de su puesto, generalmente más allá de la jornada estándar.

b) Coches de Uso Profesional, se destinarán a comerciales y directivos de Marketing y Ventas con derecho a coche, siempre y cuando el número de kilómetros al año por uso profesional no sea inferior a 16.000 kilómetros".

Síguenos en...

Los vehículos de la fuerza nacional de ventas (FVV) constituyen una herramienta de trabajo que utilizan los comerciales para realizar su labor de promoción de los productos de la compañía, consistente en la realización de visitas a los estancos asignados con objeto de asegurar que existen los oportunos elementos de visibilidad de los productos y que éstos están ubicados adecuadamente, que los estancieros están debidamente informados, entregar materiales promocionales (mecheros, camisetas), etc.

La FVV es un colectivo de más de doscientos comerciales que cubren todo el territorio nacional. Su jornada laboral está planificada de modo que se realicen una serie de visitas diarias (8/9 visitas diarias) cuya dispersión geográfica puede variar en función de la región a la que pertenecen (Norte/Centro-Sur/Noreste-Levante) y de los objetivos diarios, que requieren puntualmente pernoctar fuera del municipio de domicilio.

En este sentido, el comercial utiliza el vehículo para desplazarse desde su domicilio hasta el primer punto de venta a visitar, momento en el cual comienza la jornada laboral, a lo largo de toda la jornada en el desarrollo de las visitas planificadas, así como una vez realizada la última visita, momento en el cual termina la jornada, para regresar a su domicilio.

El comercial carece de lugar fijo de trabajo u oficina, en la medida en que la compañía no dispone de instalaciones o establecimientos (distinto de la oficina central de **ciudad\_1**, en la que no disponen de mesa o espacio asignado), lo que implica, necesariamente, que los comerciales poseen y son responsables del vehículo todo el tiempo, también fuera de la jornada laboral.

La compañía analiza en profundidad y considera de máxima importancia la utilización efectiva de los vehículos por parte de la FVV, ya que dicho análisis constituye una herramienta inestimable de información para la optimización de la labor comercial, así como para la prevención de riesgos laborales.

Es por ello que la compañía cuenta con las siguientes herramientas y procesos internos que suministran información sobre el uso profesional de los vehículos de la FVV y que arrojan evidencias sobre su carácter intensivo" Entre estas herramientas se encuentran:

1.-El control del kilometraje de los vehículos: de los resultados de un muestreo sobre los kilómetros recorridos para uso particular y para uso de la empresa en los ejercicios 2015-2016 y 2019, resulta, según la compañía, un porcentaje de entre el 20 y el 24% para uso particular

2.-Herramienta de viajes y gastos: los datos sobre viajes con pernoctación extraídos de esta herramienta informática para los ejercicios 2015-2016 y 2019, representan una media del 6,9% para los ejercicios 2015-2016 y del 4,9% en 2019.

3.-GPS Tracker: según **XZ**, los datos de un muestreo utilizando la herramienta GPS Tracker dan como resultado una utilización diaria de 12 horas 41 minutos para fines profesionales

4.-La disponibilidad de una herramienta CRM para la gestión de las relaciones con los clientes que, según **XZ**, permite evidenciar la presencia física del comercial en el punto de venta reportado.

Por asiento registral del mismo día 8 de junio de 2020, incorporado en **Diligencia 18**, se ha aportado diversos estudios internos en relación con la utilización profesional de vehículos que se resumen por el obligado tributario de la siguiente forma:

"En relación con la utilización intensiva del vehículo asignado por parte del colectivo de la fuerza nacional de ventas (FFVV) y como complemento adicional a la documentación y manifestaciones aportadas en Diligencia 17, se procede a aportar la siguiente documentación, que refuerzan las conclusiones entonces expuestas:

**1\_ %\_DIAS\_PERNOCTACION\_FF.VV.:** incluye el detalle por día y comercial durante el periodo 2014-2017 del % que representa las pernoctaciones sobre el total de días trabajados: XZ 8%.

El archivo contiene una tabla dinámica, en la que haciendo doble clic se accede a la base de datos con el detalle. Toda la información ha sido extraída de los sistemas de liquidación de gastos de la compañía.

**2\_USO\_PERSONAL\_PROFESIONAL\_VEHICULO.:** detalle por comercial y vehículo asignado durante el periodo 2014-2017 de los kilómetros declarados de uso profesional vs. personal del vehículo: Uso profesional 75% y Uso Personal 25%.

Se adjunta como backup el detalle por día de los kilómetros declarados como uso profesional por cada comercial durante el periodo 2014-2017. Así mismo se incluye la fuente para el cálculo del kilometraje realizado por el conductor durante el periodo durante el cual tuvo asignado cada vehículo.

El detalle de esta información es suministrada por el proveedor de carburante **LM**, así como por la empresa de renting dueña de los vehículos en los informes de mantenimiento.

**3\_DESPLAZAMIENTOS\_IN\_ITINERE:** se incluye detalle por día de los tiempos de inicio de encendido y apagado del dispositivo tracker durante un muestreo de más de 11.000 jornadas de trabajo realizadas durante el periodo 2014-2017: XZ 8:03 horas - 20:33 horas

**4\_DISTANCIA\_MEDIA\_DOMICILIO\_CLIENTES:** se incluye detalle de la distancia media entre cada uno entre los puntos de venta asignados a cada comercial a su lugar de residencia (status de asignaciones de clientes dic14, dic15, dic16 y dic17). Se evidencia que la distancia media al domicilio de cada uno de los establecimientos que se visitan regularmente todos los meses supera los 50 km (distancia lineal, la distancia real sería superior). Si a eso añades por un estudio del MITMA (<https://www.mitma.es/carreteras/trafico-velocidades-y-accidentes-mapa-estimacion-yevolucio/mapas-de-trafico>) que indica que la velocidad media en España (mix trayectos urbanos-carreteras) es de 80,29 km/hora, demuestra adicionalmente al punto anterior que los desplazamientos in itinere en media no se pueden recorrer en menos de 45 minutos.

**5\_ Se añade certificado de la empresa que gestiona la información del tracker, C..., donde se corrobora la veracidad de los datos recogidos en el punto 3."**

Frente a estos hechos, **la Inspección** entra a realizar una valoración de la prueba aportada por la reclamante, señalando lo siguiente en la propuesta de regularización:

"En relación con estas conclusiones realizadas por **XZ SLU**, esta Inspección realiza las siguientes consideraciones:

a) Los días de viaje con pernoctación podrían considerarse como de utilización para fines laborales las 24 horas, siempre que se acreditara que se ha utilizado el vehículo para su realización. De la información aportada por asiento registral de 8 de junio de 2020 referente al archivo % DÍAS DE PERNOCTACIÓN, XZ llega a la conclusión que los días de viaje con pernocta representan una media del 8 % para el período considerado.

Contrastando esta información con la documentación aportada en Diligencia 15 aportada para la comprobación de las dietas y gastos de locomoción exentos en el IRFP se llega a la conclusión de que no puede admitirse, sin más, un porcentaje de pernoctaciones con desplazamientos realizados con el vehículo que XZ cede a sus agentes comerciales.

En el análisis de los gastos correspondientes al mes de septiembre de 2016 aportados en Diligencia 15 se puede constatar que:

Síguenos en...

- **Ubj**, que tiene asignada la zona de ..., ... y ..., el día 30 de septiembre utiliza tres taxis, uno en ..., otro en ... y otro en ....

- **Ekb**, que tiene asignada la zona de ..., ..., ... y ..., utiliza un taxi en ... el día 30 de septiembre.

- **Ixt**, que tiene asignada la zona de ... y ... ha utilizado taxis en ... los días 6 y 18 de septiembre.

En el análisis de los gastos correspondientes al mes de octubre de 2016 aportados en Diligencia 15 se puede constatar que:

- **Ubj** utiliza el AVE para desplazarse de ... a ... el 26 de Octubre y taxis en ....

- **Msp**, que tiene asignado la zona de ..., ..., ... y ..., utiliza taxi el 26 de octubre en ....

La utilización de taxis en las ciudades a las que se desplazan los agentes comerciales y sobre todo la utilización de billetes de tren, contradice, de alguna forma, la información aportada en el archivo % días de pernoctación, que no puede ser aceptada.

b) No tiene trascendencia los kilómetros recorridos para fines profesionales o particulares ya que el criterio, como ya se ha señalado, es el de la disponibilidad.

c) No pueden considerarse los datos obtenidos por el sistema GPS Tracker por diversos motivos: se trata de un muestreo en el que desconocemos los criterios aplicados para su realización, depende de la actitud del conductor ya que no es un sistema automático sino que su activación y desactivación son manuales, la propia empresa ha reconocido verbalmente que algunos conductores lo activan y otros no, no se tienen en cuenta las pausas para comidas o cafés, parece absolutamente desproporcionado la realización de una jornada laboral de 12 horas 41 minutos cuando no se pagan horas extras y las horas establecidas en el convenio colectivo son 1.630, estableciendo además el artículo 31 del convenio el horario para el personal comercial, mediante una jornada partida, que en jornada de mañana termina a las 14:00 y en jornada de tarde comienza entre las 16:00 y 17:00 hasta la terminación de la misma, regulando incluso las actividades fuera de jornada, señalando que el tiempo que los trabajadores dediquen a eventos comerciales fuera de jornada será voluntario y se compensará en tiempo de descanso, etc.

d) Tampoco puede considerarse como de uso profesional el traslado desde la residencia de cada comercial hasta el primer cliente por la mañana y el de vuelta por la tarde, en la medida en que estos tiempos si pueden ser considerados como tiempo de trabajo a otros efectos (por ejemplo, para los accidentes), pero no a efectos del cómputo de las jornadas de trabajo establecidas en el convenio.

Por tanto, si bien la Inspección no discute que los trabajadores que realizan funciones comerciales puedan hacer un uso intensivo del vehículo de empresa debido a que su trabajo consiste fundamentalmente en visitar a los clientes que tienen asignados, éste uso intensivo se realiza dentro de su jornada laboral, pudiendo ser esta flexible, y adecuarse a los horarios de los clientes y a los eventos comerciales, pero sin que se hayan aportado pruebas suficientes que justifiquen ser superior en conjunto a la jornada laboral que establece el convenio, ni tampoco que se hayan realizado horas extraordinarias. Por lo que a juicio de la Inspección el vehículo de empresa se utiliza dentro de la jornada laboral establecida en el Convenio Colectivo de XZ SLU, que se establece en 1.630 horas, estando el resto del día el vehículo a disposición del trabajador.

En base a todo lo expuesto, la Inspección ha tomado como base de cálculo el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, según la información proporcionada por la empresa, aplicando sobre dicha base el porcentaje del 20% que establece la normativa de IRPF.

Y para obtener la utilización para fines particulares de los vehículos por los empleados que realizan funciones comerciales, ha optado por distribuir el uso laboral y particular en función de las horas oficiales de la jornada laboral máxima según el Convenio Colectivo de la empresa

Síguenos en...

**que ha sido aportado en Diligencia 3. Ello da como resultado un porcentaje de disposición privada del 81,39% en 2013, 2014, 2015 y 2017 y del 81,44% en 2016, por ser este año bisiesto.**

Por tanto, la Inspección realizando una valoración de la prueba aportada por la reclamante, concluye que esta no acredita la utilización de los vehículos para uso profesional fuera de la jornada laboral, por lo que aplica el criterio de disponibilidad calculando el porcentaje de uso profesional de los vehículos a través de las horas que constan en el Convenio Colectivo.

Esta propuesta de regularización es confirmada por la Oficina Técnica en el acuerdo de liquidación y posteriormente en el acuerdo de resolución del recurso de reposición.

Frente a esta regularización, **la reclamante alega** ante este Tribunal lo siguiente:

- Cuestiona el criterio de disponibilidad utilizado por la Inspección para la práctica de la regularización, pues considera que es abusivo es cuanto de está gravando su "disposición" y no su "uso efectivo" y además es contrario al literal del artículo 42 LIRPF.

- Considera que ha probado que el número de horas que el vehículo está disponible en los días laborables resulta muy inferior al considerado por la Inspección en su regularización. En concreto, señala que se ha probado por medio del Tracker que el vehículo es utilizado para fines profesionales durante la jornada laboral 12,5 horas, y que un 8,5% de los días laborables el vehículo es utilizado para fines profesionales las 24 horas.

- Que la Inspección en un procedimiento de comprobación llevado a cabo con posterioridad, respecto a los ejercicios 2018-2020 de **XZ**, cuyo objeto coincide con el objeto del procedimiento de comprobación objeto de discusión, ha aceptado como válida la información derivada del Tracker y de los días laborales con pernoctación. Como ha quedado acreditado, la prueba aportada en ambos procedimientos ha sido sustancialmente idéntica.

- Que la Inspección no ha probado que durante ese período de disponibilidad se haya hecho uso efectivo del vehículo. Solo está justificado (porque lo ha aportado la propia reclamante) que en todos los días laborables que tiene el año solo se ha arrancado el vehículo fuera de la jornada laboral en un 5,04% de los casos posibles.

- En base a lo anterior, la reclamante considera que ha justificado por medio de los correspondientes elementos de prueba que, aun bajo el criterio de la disponibilidad, el porcentaje de uso privativo de los vehículos por parte de sus comerciales sería de un 48% (52% de uso profesional).

- Subsidiariamente, si ese Tribunal no compartiese la aplicación del referido porcentaje de imputación del 48%, procedería aplicar, al menos, respecto del periodo 2014-2017 objeto de esta reclamación, el mismo criterio firmado en conformidad en el procedimiento correspondiente al periodo 2018-2020. Dicho criterio (aceptado por la DCGC respecto de la casuística aplicable a **XZ** en el periodo inmediatamente posterior) suponía aceptar las horas del Tracker y el porcentaje de pernoctaciones probado por la empresa. De esta manera, procedería imputar, en el periodo 2014 a 2017 enjuiciado, un porcentaje máximo del 65,38% por el uso privativo de los vehículos cedidos a los comerciales de **XZ**

**CUARTO.- El artículo 102 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece que la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el tipo que corresponda, a su valor determinado conforme a las reglas del artículo 43.1. de la Ley del Impuesto 35/2006, LIRPF, referido a rendimientos del trabajo en especie. En concreto, el artículo 43.1.1º.b) establece las siguientes reglas especiales de valoración cuando el objeto de la renta en especie sea un vehículo:**

**"b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:**

Síguenos en...



*En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.*

*En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.*

*En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior."*

Respecto al criterio que se ha de seguir para el cálculo del uso privativo por cesión de vehículos a empleados para uso mixto se ha pronunciado este Tribunal en numerosas resoluciones, como la **resolución de 4 de diciembre de 2017 (RG: 00-2787-2014)** en la que señalamos que **para la medida del porcentaje de uso privado del vehículo cedido por la empresa se ha de atender al tiempo de disponibilidad de los referidos vehículos para los empleados**, y no únicamente a su utilización efectiva para uso privado. En concreto, establecíamos lo siguiente (el subrayado es nuestro):

*"El primer aspecto que debe considerarse en relación a la cuestión controvertida es que, en principio, si el vehículo se utiliza para un doble fin, empresarial y particular, únicamente constituirá retribución en especie el uso o disfrute para fines particulares, sin que deba imputarse retribución en especie alguna por la utilización para fines propios de la actividad, por lo que resulta imprescindible diferenciar ambos usos, sosteniendo la Inspección que el uso privado o particular se determina atendiendo al tiempo durante el que el trabajador tiene la facultad de disponer del vehículo para su uso personal, mientras que el contribuyente pretende que la diferencia se establezca en función del uso efectivo.*

*Se trata de una cuestión, la fijación del criterio diferenciador a aplicar -disponibilidad o uso efectivo-, que ya ha sido tratada en numerosas ocasiones por este Tribunal, debiendo adelantarse que se comparte el criterio aplicado por la Inspección, esto es, el de atender a la disponibilidad de los vehículos por parte de los empleados. Así se viene pronunciando este TEAC en resoluciones como las de 16 de septiembre de 2005 (R.G.1893-2003); 2 de febrero de 2006 (R.G. 2263-2003); 21 de diciembre de 2006 (R.G. 3581/2005, 3590/2005, 3593/2005 y 3595/2005); 2 de marzo de 2007 (R.G. 2326-2004); 30 de abril de 2009 (R.G. 3062-2007); 3 de diciembre de 2009, (RG 156, 157 y 158-2009); 17 de marzo de 2010, R.G.2088/07; 30 de junio de 2010, RG 00/2202/2009, 27 de junio de 2013 (RG 2717/2010 y 2504/2010 acumuladas), o la más reciente de 5 de octubre de 2017, RG 4622/2014.*

*Asimismo, ese es también el criterio por el que se ha decantado, aun con alguna sentencia en sentido contrario, la Audiencia Nacional. Así lo hace en sentencia de fecha 12 de diciembre de 2007 (recurso contencioso administrativo 48/2005) que ha indicado, entre otras consideraciones, lo siguiente (el subrayado es nuestro):*

*"La Sala estima que la valoración efectuada por la Administración es correcta y se acomoda a la finalidad de la norma, toda vez que lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquel ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral.*

*Por otra parte, en este aspecto regiría también el principio de carga de la prueba, correspondiendo al sujeto pasivo la acreditación de que fuera de la jornada laboral el vehículo no es utilizado para fines particulares, bien porque lleve un control específico de dicha utilización o porque el mismo tenga de depositarse en locales de la empresa una vez finalizada dicha jornada. De admitirse la tesis de la recurrente, esta debería justificar, no obstante, los períodos de tiempo concretos que cada uno de los vehículos ha estado inutilizado por descanso nocturno del empleado o por reparación, lo que no ha tenido lugar en el supuesto de autos.*

PARA DESPUÉS.

Síguenos en...



*Y por lo que se refiere a la utilización del vehículo por parte de los empleados con funciones de venta (...) de los vehículos por los empleados como renta en especie, pues, aun no discutiéndose la consideración de los mismos como vendedores o visitantes médicos, éstos han de estar sujetos a un determinado horario de trabajo fuera del cual el uso del vehículo ha de considerarse como retribución en especie por la misma razón expuesta anteriormente en relación con el uso por parte de los directivos, esto es, porque lo que realmente hay que tener en cuenta para realizar dicha calificación es la disponibilidad del vehículo para fines particulares fuera de la jornada laboral."*

*En el mismo sentido, y con la misma literalidad, pronuncia la Audiencia Nacional en sentencias de fecha 13 de febrero de 2008 (recurso 134/06); de 25 de junio de 2009 (recursos contencioso administrativos números 71 y 73 de 2007); 1 de diciembre de 2009 (recursos 190/2009 y 194/2009); 30 de marzo de 2011 (recursos 83/2010 y 84/2010); ó 15 de junio de 2011, (nº de recurso 225/2010).*

*Además de las razones ya expuestas, este Tribunal Central entiende que la normativa del IRPF, a diferencia de la del IVA, que fija una presunción, no contempla ninguna modulación del valor de la retribución en especie en atención a cuál haya sido el uso del vehículo en las horas de trabajo, pudiendo mantenerse que, dado que, por definición, durante las horas de trabajo nadie usa el vehículo para fines particulares, lo único relevante si se quiere distinguir entre unos trabajadores y otros, es modular en atención al número de horas de disponibilidad de cada uno, que son aquellas en las que se puede aprovechar el vehículo para fines particulares, que es lo que la norma del IRPF pretende someter a gravamen.*

*Por tanto, debe desestimarse la pretensión de la actora, rechazando que el criterio de reparto entre el uso privado para el trabajador y el uso para las actividades laborales del vehículo cedido por la empresa deba depender del uso efectivo, debiendo prevalecer a juicio de este Tribunal, ya que, según lo expuesto, es criterio ya consolidado, tanto en la Administración como en la jurisprudencia, que se ha de atender al tiempo de disponibilidad para el uso privado de los vehículos."*

Como ya señalamos en la referida resolución, este criterio ha sido confirmado en numerosas Sentencias de la Audiencia Nacional. Como jurisprudencia más reciente, también cabe destacar las sentencias de la AN de 22/01/2020 (rec.534/2017), 22/07/2020 (rec. 252/2017 y 115/2018), 24/09/2020 (rec. 400/2017) y 30/09/2020 (rec.195/2018).

En concreto la Sentencia de la **Audiencia Nacional de 30/09/2020 (rec.195/2018)** se expresa en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

*"OCTAVO.- Esta Sección ha venido manteniendo de manera uniforme que el criterio para determinar el porcentaje de uso particular de los vehículos, que constituye la renta en especie, es el la disponibilidad de los mismos, y la posibilidad de utilizarlos en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que el trabajador se encuentre fuera de su horario laboral. En este sentido, sentencias de fecha 12 de diciembre de 2.007 ( 48/2005), 13 de febrero de 2.008 ( rec. 134/2006), 1 de diciembre de 2009 ( recursos 190/2009 y 194/2009), 1 de diciembre de 2010 ( rec. 194/2009), 30 de marzo de 2011 ( recursos 83/2010 y 84/2010), 15 de junio de 2011 ( rec. 225/2010) y SAN 4ª de 25 de enero de 2012 (rec. 381/2010).*

*Así, la primera de estas sentencias precisa que « (...) lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie, no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso del mismo ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral».*

*Criterio que hemos mantenido en nuestra reciente Sentencia de fecha 22 de enero de 2020 (rec. 534/2017), en la que hemos señalado que « ciertamente el art. 42.1 de la Ley 35/2006, del IRPF , define la retribución en especie, en lo que ahora interesa, como la utilización de bienes para usos particulares. Ahora bien, tratándose de bienes cuyo uso no es incesante o continuo, la utilización del bien no puede restringirse a la circulación efectiva del vehículo, sino a la obtención de la utilidad que presta mediante su inmediata disponibilidad para usos privados. De manera que la decisión a adoptar*

Síguenos en...



*en estos supuestos es eminentemente circunstancial, esto es, que dependerá de que en las circunstancias concretas de cada caso pueda acreditarse razonablemente la intensidad del uso del vehículo para fines laborales, reduciéndose así el tiempo de puesta a disposición para usos particulares gravado como retribución en especie». Y reiterado en las SSAN, 4º de 22 de julio de 2020 (recursos núms 115/2018 y 252/2017).*

*Si bien es cierto que en las sentencias reseñadas se ha llegado a conclusiones diferentes en cuanto al porcentaje atribuible al uso privado del vehículo en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, como en el supuesto de directivos no sometidos a convenio, analizado en la SAN de 1 de diciembre de 2010 (rec. 194/2009); o trabajadores que ostentaban la condición de visitantes médicos y en los que se orillaban sus circunstancias personales y profesionales, cuya ocupación conllevaba consigo un elevado porcentaje de utilización del vehículo para atenciones profesionales, toda vez que tales empleados carecen de lugar fijo de trabajo en la sede de la compañía, consistiendo su trabajo en desplazarse a centros hospitalarios para la venta de los productos de la entidad recurrente ( SAN de 13 de abril de 2009 (rec. 439/2006). "*

Por tanto el criterio de la disponibilidad ha sido confirmado en numeras resoluciones de la Audiencia Nacional, **si bien aceptando determinadas excepciones respecto a casos concretos como es el de los visitantes médicos o directivos no sometidos al convenio.**

En definitiva, la jurisprudencia confirma el criterio de disponibilidad para el cálculo del uso privativo del vehículo, lo cuál supone considerar el tiempo que el empleado se encuentra fuera de su jornada laboral, y por tanto este criterio tiene en cuenta las horas , pues **la disponibilidad supone la facultad de uso.**

No obstante lo anterior, este criterio admite **prueba en contrario** de que el vehículo no es usado para fines particulares fuera del horario laboral. Y a este respecto, en cuanto a la **carga de la prueba**, en la ya mencionada **resolución de este Tribunal de 4 de diciembre de 2017** ya señalamos que la prueba de la falta de uso para fines particulares fuera del horario laboral corresponde al contribuyente:

*"Por otra parte, en este aspecto regiría también el principio de carga de la prueba, correspondiendo al sujeto pasivo la acreditación de que fuera de la jornada laboral el vehículo no es utilizado para fines particulares, bien porque lleve un control específico de dicha utilización o porque el mismo tenga de depositarse en locales de la empresa una vez finalizada dicha jornada. De admitirse la tesis de la recurrente, esta debería justificar, no obstante, los períodos de tiempo concretos que cada uno de los vehículos ha estado inutilizado por descanso nocturno del empleado o por reparación, lo que no ha tenido lugar en el supuesto de autos."*

Esta postura sobre la carga de la prueba también ha sido sostenida por numerosa jurisprudencia, como son las **SAN de 22 de julio de 2020 (rec. 115/2018)** y **30 de septiembre de 2020 (rec. 195/2018)** que indican lo siguiente:

*"Hemos de recordar en este punto que esta Sección ha venido señalando que la carga de la prueba relativa a la acreditación del uso de los vehículos utilizados por los trabajadores de la empresa a los efectos de determinar los ingresos a cuenta pertinentes en caso de existir rendimientos de trabajo en especie, corresponde a las mencionadas empresas como hecho constitutivo de su pretensión. Así se deriva de lo dispuesto en el artículo 217.2 de la LEC 1/2000, toda vez que con arreglo al principio de facilidad probatoria es a la empresa a la que pertenecen los trabajadores a la que corresponde la carga de la prueba de tal extremo, ya que dispone de mayores medios para realizar tal acreditación."*

**QUINTO.-** Este TEAC conoce el criterio reiterado de la Audiencia Nacional respecto de la necesidad de modular el criterio de disponibilidad mantenido por la propia Audiencia, y también por este Tribunal, en atención a las características específicas del puesto de trabajo y su utilización efectiva, particularmente, en el caso de los visitantes médicos.

Así, la reclamante invoca **sentencia de la Audiencia Nacional, de 13 de abril de 2009 (rec. núm. 439/2006)**, en relación con esta cuestión (énfasis añadido):

Síguenos en...



**"CUARTO.-** La Sala considera *excesiva la imputación efectuada por la Inspección del uso privado de los vehículos, que ha sido calculado teóricamente a través de una operación resultante de aplicar el criterio de disponibilidad. Este exceso de imputación se considera todavía más patente en el caso de los comerciales.*

En efecto, se aprecia respecto del **criterio de disponibilidad** que no se corresponde adecuadamente con el tenor literal del artículo 43 de la Ley del Impuesto que alude a la "utilización" y no a la "facultad de utilización", y fundamentalmente que dicho criterio **no resulta íntegramente trasladable en algunos supuestos, como el de los visitantes médicos**, en que los vehículos cedidos por la empresa constituyen su instrumento de trabajo.

Pero es que, además, tal y como señala la parte, el criterio de disponibilidad no fue aceptado por la propia Inspección en la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios, sosteniéndose por el Inspector Jefe en el correspondiente acto administrativo:

"Pues bien, en el presente caso no puede decirse que la afirmación base haya quedado debidamente demostrada por la inspección tributaria toda vez que del hecho de que los vehículos en cuestión hubiesen sido puestos a disposición de los empleados de la Entidad de forma ininterrumpida y por periodos de tiempo continuados sin exigir que, al término de la jornada laboral, los vehículos citados debieran depositarse en locales señalados por la Entidad, no puede deducirse que los referidos vehículos fuesen utilizados para usos particulares de los empleados durante todas las horas restantes".

Ello motivó que la Sección Sexta de esta Sala, en Sentencia de fecha 25 de abril de 2.008, dictada en el recurso núm. 472/2006 interpuesto por la misma entidad recurrente, ... S.A., en relación con la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002, señalara en su fundamento jurídico cuarto:

«En su primer argumento, la parte actora mantiene que el criterio a tener en cuenta para determinar el porcentaje de utilización de un vehículo, bien a actividades empresariales, bien a actividades particulares, ha de ser el criterio de la utilización efectiva, no el criterio de la disponibilidad.

Debe decirse que tal argumento puede oponerse frente a la propuesta de regularización contenidas en las actas, pues efectivamente la Inspección basó las actas en dicho criterio de la disponibilidad, esto es, computó el tiempo durante el que los vehículos estaban a disposición de los empleados, que comprendía tanto la jornada laboral como el resto de la semana fuera de la jornada laboral, ya que los empleados no tenían -que- dejar los vehículos en la empresa al término de su trabajo, de tal manera que la proporción de utilización empresarial o privada de los vehículos era igual a la proporción que representaba en número de horas laborales sobre el número de horas durante las cuales los empleados tenían el vehículo a su disposición.

Sin embargo, tal forma de cómputo no es considerado correcto por el acto administrativo de liquidación tributaria, que expresamente rechaza que pueda presumirse que los vehículos sean utilizados para usos particulares de los empleados durante todas las horas no laborales. El acto administrativo de liquidación tributaria acoge el criterio de computar únicamente la utilización efectiva de los vehículos para determinar, únicamente dentro de dicho tiempo de utilización efectiva, el grado de afectación a actividades empresariales. Este criterio de la utilización efectiva aceptado por el acto administrativo de liquidación tributaria es el propugnado por la parte recurrente, por lo que puede decirse que no existe discrepancia entre las partes en este punto».

La Sala estima que para la valoración de la retribución en especie en los casos de uso mixto de un bien, para fines empresariales y privados, es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales del trabajador, de tal forma que el uso privado que un comercial da a un vehículo cedido por la empresa es más residual que el que le da otro empleado que necesite el vehículo en menor medida, como es el caso de los directivos de la empresa. Así ha sido reconocido por la Dirección General de Tributos en la consultas de 29 de febrero de 2000 y 9 de marzo de 2001, citadas por la parte actora, en las que recoge que "en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, de acuerdo con un criterio de reparto en el que, teniendo en cuenta la naturaleza y

Síguenos en...



características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa..." y en la propia resolución del TEAC que se enjuicia en la que se señala que "para cuantificar la retribución en especie, deberán tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad de que se trate, las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el vehículo, como el destino efectivo para unos u otros fines".

Buena prueba de la importancia que ha de darse a las características del trabajo desempeñado por el empleado a efectos de la valoración de la retribución en especie, es que tal circunstancia ha sido expresamente recogida en los acuerdos de la Oficina Técnica que sobreseen los expedientes sancionadores.

Conforme a cuanto antecede, la Sala comparte la alegación de la parte de que el criterio adoptado por la Inspección para determinar la existencia de renta en especie, posteriormente confirmado por el TEAC en la resolución que se revisa, consistente en la facultad de disposición del empleado, no puede ser acogido si no resulta modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo, en consecuencia, atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición.

Partiendo, pues, de que, tal y como la Inspección reconoce en su informe ampliatorio, "los empleados usuarios de los vehículos son mayoritariamente agentes vendedores", en concreto visitantes médicos que realizan continuos desplazamientos a municipios y provincias distintos de donde residen o tienen su centro de trabajo, y partiendo, asimismo, de que el vehículo es para éstos un instrumento imprescindible de trabajo, la conclusión que se alcanza es que no puede este Tribunal compartir que el porcentaje atribuible a los comerciales para uso privado o particular sea del 79,30% señalado por la Inspección por el solo hecho de tenerlo a su disposición, máxime teniendo en cuenta que, como afirma la recurrente y no resulta desvirtuado de contrario, tales empleados carecen de un lugar fijo de trabajo (mesa, despacho...) en sede de la compañía, ya que, se reitera, su trabajo consiste en desplazarse a los centros hospitalarios para la venta de los productos de la sociedad recurrente por todo el territorio, así como tampoco el porcentaje del 80,30 atribuido para el resto de personal.

QUINTO. Sostiene la recurrente, como ya hiciera desde el inicio, un porcentaje medio de utilización empresarial ascendente al 75% para los visitantes, y del 60% para el resto de personal, alegando que dicho criterio guarda relación con el adoptado para calcular las cuotas de IVA deducible para el mismo periodo, criterio que utiliza como base los kilómetros realizados en los desplazamientos.

Considera la Sala que debe acogerse el porcentaje determinado por la Sección Sexta de esta Sala en la Sentencia de fecha 25 de abril de 2.008, anteriormente referida, relativa a la liquidación correspondiente al IVA de los mismos ejercicios comprobados, en la que por dicha Sala se determinó que en el caso de los visitantes médicos debía aceptarse la declaración de la empresa recurrente de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un 75%, y para el resto de empleados se aplicaba la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un porcentaje del 50%.

En primer término, porque correspondía a la Administración probar, fundamentalmente en el caso de los visitantes médicos, que la imputación de uso privado realizada por la empresa no se correspondía con la realidad, sobre todo teniendo en cuenta que la sociedad aportó prueba suficiente de las imputaciones realizadas en su día. Frente a ello la Administración, incumpliendo el principio de la carga de la prueba recogido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, se ha limitado a realizar un cálculo teórico fundado en el criterio de la disponibilidad que, como se ha expuesto, no se corresponde con el tenor literal del artículo 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que, además, no fue aceptado por la Inspección en la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios.

En segundo término, porque si bien es cierto, tal y como se recoge en la resolución del TEAC que se revisa, que se trata de dos impuestos diferentes respecto de los cuales rige el principio de estanqueidad, sin embargo, no es menos cierto que pese a ello las pruebas aportadas son las mismas en ambos procedimientos, por lo que siendo idéntico el material probatorio resulta conforme al principio de seguridad jurídica que las conclusiones que se alcancen respecto de ambos procedimientos no sean diferentes. En último término, si bien en el ámbito del IRPF las normas que regulan la delimitación y valoración de las rentas en especie consistentes en la entrega de vehículos -artículos 43 y 44 LIRPF- no contemplan

Síguenos en...



presunción legal alguna para hallar el grado de utilización de los vehículos, sin embargo nada impide que la Sala considere conforme a Derecho acudir al porcentaje fijado en el IVA para la misma sociedad y que aplica para los visitantes médicos el porcentaje de afectación de los vehículos a la actividad empresarial declarado por la propia sociedad, ascendente al 75%, y para el resto de empleados la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales consistente en un 50%, que no es el declarado por la sociedad ni tampoco el aplicado por la Inspección, pero que se considera conforme a las características de los puestos de trabajo desempeñados por los trabajadores y a la efectiva utilización del bien.

Conforme a cuanto antecede, procede aceptar en el caso de los visitantes médicos la declaración de la empresa recurrente de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un 75%, y determinar para el resto de los empleados un porcentaje de afectación de los vehículos a las actividades empresariales en un 50%."

En el presente caso, resultan evidentes las similitudes que se plantean en relación con el supuesto enjuiciado por la Audiencia. Así, nos encontramos ante el mismo tipo de personal comercial (en la resolución de la Audiencia, visitantes médicos), quedando reflejadas en el acuerdo de liquidación las peculiaridades propias del trabajo desempeñado por los empleados, así como, la importancia del vehículo para su adecuado ejercicio:

**"Por tanto, si bien la Inspección no discute que los trabajadores que realizan funciones comerciales puedan hacer un uso intensivo del vehículo de empresa debido a que su trabajo consiste fundamentalmente en visitar a los clientes que tienen asignados, éste uso intensivo se realiza dentro de su jornada laboral, pudiendo ser esta flexible, y adecuarse a los horarios de los clientes y a los eventos comerciales, pero sin que se hayan aportado pruebas suficientes que justifiquen ser superior en conjunto a la jornada laboral que establece el convenio, ni tampoco que se hayan realizado horas extraordinarias. Por lo que a juicio de la Inspección el vehículo de empresa se utiliza dentro de la jornada laboral establecida en el Convenio Colectivo de XZ SLU, que se establece en 1.630 horas, estando el resto del día el vehículo a disposición del trabajador."**

La Inspección centra su argumento en que no se ha acreditado la realización de horas extras por parte de este personal, pues estas no han sido retribuidas y el sistema Tracker no es automático, sino que debe ser puesto en marcha por los empleados con el inicio y fin de la jornada laboral. No obstante, reconoce que realizan funciones comerciales que *"puedan hacer un uso intensivo del vehículo de empresa ya que su trabajo consiste fundamentalmente en visitar clientes que tienen asignados"*.

Pues bien, señalar que a juicio de este Tribunal, el fundamento de la Sentencia de la Audiencia Nacional anteriormente citada no se encuentra, para este tipo de trabajadores, en la extensión de la jornada laboral, si no en la acreditación por parte de la empresa (que es la que ostenta la carga de la prueba) de que el vehículo se trata de una herramienta esencial para el trabajador, del que deriva un uso más intensivo, pues estos trabajadores carecen de un puesto de trabajo fijo.

En el caso que nos ocupa este Tribunal considera que la reclamante ha probado suficientemente que los trabajadores realizan este uso más intensivo de los vehículos a través del sistema Tracker (del que consta además certificado de veracidad de proveedor externo, no cuestionado por la Inspección en Diligencia 17) en el que se acredita que los trabajadores utilizan su vehículo desde primera hora de la jornada hasta el fin de la misma, siendo esto lo relevante a la hora de modular el criterio de disponibilidad ampliamente consolidado.

Por tanto, sin perjuicio de que la aplicación de criterio de disponibilidad es correcta pues, como norma general, constituye la regla de distribución del uso personal/profesional más acorde a lo preceptuado por la normativa, su aplicación debe modularse, **particularmente en el caso de aquellos empleados comerciales que, por las características inherentes al puesto de trabajo desempeñado, la utilización del vehículo forme parte sustancial del mismo, esto es, no resulta posible el adecuado desempeño del puesto de trabajo sin la utilización del vehículo cedido dada la continua itinerancia que lo caracteriza.**

Respecto del porcentaje de uso profesional a aplicar, si bien ni este Tribunal ni la Administración se encuentran vinculados a lo acaecido en procedimientos posteriores (pues no estamos en el ámbito de los actos propios, al tratarse de un procedimiento de comprobación posterior y por tanto no se ha generado una confianza legítima en el contribuyente a quebrantar), si considera significativo que habiendo aportado la misma prueba la reclamante extraída del sistema Tracker (con certificado de autenticidad no cuestionado por la Inspección) y número medio de pernoctaciones, estas hayan sido aceptadas en procedimiento de ejercicios posteriores y no en los ejercicios que nos ocupan.

De acuerdo a lo anterior, este Tribunal da veracidad a la información extraída del sistema Tracker y a la media de pernoctaciones (la cuál no es descabellada, pues la cifra en un 8% para profesionales comerciales), **estimando en parte** las pretensiones de la reclamante, debiendo recalcular nuevamente la Inspección el porcentaje de uso privativo de acuerdo a las pruebas anteriormente mencionadas.

**SEXTO.-** A continuación procederemos a analizar el ajuste relativo a la **satisfacción de rentas a Administradores que la reclamante entiende exentas** y que por el contrario la Inspección considera que no pueden beneficiarse de las exenciones previstas en el artículo 42 LIRPF y artículo 9 RIRPF.

Durante los ejercicios comprobados, **XZ** satisfizo a dos de sus Administradores, D. **Axy** y D. **Bts**, rentas que fueron declaradas en modelo 190 como exentas, y correspondientes a las claves L01 (dietas y gastos de locomoción) y L24 (otras retribuciones exentas: ayudas de estudio, seguros..)

Por otra parte, la Administración analiza las funciones desempeñadas por ambos en la compañía y califica los contratos laborales de ambos como de Alta Dirección. En virtud de esta calificación, aplica la teoría del vínculo por la cuál la relación mercantil subsume a la laboral, debiendo considerarse únicamente su condición como Administradores.

Partiendo, por tanto, la Inspección únicamente del vínculo mercantil, niega la exención del artículo 9 RIRPF y del artículo 42 LIRPF por considerar que estas exenciones únicamente se aplican a las relaciones laborales del artículo 17.1 LIRPF, y no a las relación mercantil de Administrador.

Frente a lo anterior, la reclamante **alega** lo siguiente:

- Respecto de las dietas y gastos de viaje, alega que no han constituido una auténtica renta para los perceptores, sino el reembolso de gastos que habían sido satisfechos previamente por estos y por tanto nunca debieron incluirlos en el modelo 190.
- Respecto de las retribuciones en especie, defiende que la relación laboral que une a los Administradores con la compañía es una relación laboral común, y por tanto no es posible la aplicación de la teoría del vínculo, estando exentas las rentas en especie satisfechas.
- Subsidiariamente, en el caso de este Tribunal considere que los contratos son de Alta Dirección y por tanto se aplique la teoría del vínculo, que este Tribunal tenga en cuenta la **Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022 (Rec. Cas 3468/2020)** en la que el TS interpreta el concepto de "rendimientos del trabajo" en el artículo 7 p) LIRPF, respecto de la aplicación de esta exención a Administradores. Al considerar el TS que la remisión que hace este artículo a los rendimientos del trabajo incluye también los del 17.2, de la misma forma debería interpretarse la remisión que realiza el artículo 42 LIRPF.

Pues bien, en primer lugar, respecto de la **teoría del vínculo**, señalar que tal y cómo ha señalado el Tribunal Supremo en reciente jurisprudencia como es la **Sentencia de 2 de noviembre de 2023 (Rec. Cas. 3940/2022)**, **no cabe en el ámbito tributario la mera invocación de la teoría del vínculo para negar la concurrencia de la relación laboral de Alta Dirección**. De este modo este TEAC en su Resolución de 18 de diciembre de 2023 (RG 00-02059-2020), acoge este criterio, modificando su criterio anterior, de manera que señalamos que no basta con la existencia del vínculo mercantil para que se prescinda de la relación laboral de alta dirección. En concreto señalamos lo siguiente:

Síguenos en...

"OCTAVO.-

(...)

*De inicio debe rechazarse que, sin mayor análisis que la sola invocación de la "teoría del vínculo", se sostenga que la relación laboral especial de alta dirección ceda ante la mercantil que une a los Administradores y/o miembros del Consejo de Administración con la sociedad, todo ello de acuerdo con la reciente jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. Como se recuerda en el Fundamento Séptimo de su sentencia de 27 de junio de 2023 (recurso de casación 6442/2021):*

*"Conforme a esa teoría, cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -así, en el caso debatido de que tenga suscrito un contrato que puede considerarse, partamos de la idea, de alta dirección ... y de manera simultánea ostente un cargo de administrador en la empresa (lo que también sucede), entonces entra en juego la llamada teoría del vínculo.*

*Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo -se hace predominar entonces la naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, ya que se pierde entonces la esencia de la ajenidad- la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil".*

*Traída al caso la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada allí por el demandante (sentencias de 9 de julio de 2015, asunto Balkaya, C-229/14; de 11 de noviembre de 2010, asunto Danosa, C-232/09; y la más reciente de 5 de mayo de 2022, asunto HJ, C-101/21), se dice por el Alto Tribunal en la citada sentencia, que:*

*"La sentencia impugnada parte de la base de que la relación laboral que unía a los Sres. ... con ... era de alta dirección, por lo que, siendo ambos simultáneamente consejeros, debe entenderse que la relación mercantil por la condición de consejeros absorbe la relación laboral por la condición de personal de alta dirección, todo ello en virtud de la teoría del vínculo.*

*Sin embargo, según consolidada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario europeo no se admite que prevalezca a fortiori la relación mercantil -que supone la pertenencia al órgano de administración sobre la consideración de trabajador de dicha persona a los efectos del Derecho de la UE, en determinadas circunstancias que son idénticas a las que concurrían en el caso de los mencionados señores. Conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador.*

...

*Así, lo que la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 declara es que no cabe negar a un trabajador, que además es miembro del órgano de administración de una compañía, los derechos o protecciones que la normativa comunitaria concede a los trabajadores por el mero hecho de formar parte del órgano de administración ni, consiguientemente, tampoco cabe negar a la empresa que lo contrata, los derechos y protecciones que la normativa concede a un empleador. Es decir, en suma, que el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.*

*Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría*

Síguenos en...



*del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo- que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa.*

*La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo.*

*Se podrá discutir la teoría del vínculo para considerar que la relación que les une a la compañía es de carácter mercantil, pero desde luego, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no se les podrá hacer de peor condición que a los trabajadores que no forman parte del órgano de administración, ni a las empresas que los contratan, a las que en todo caso debe permitírseles deducir la remuneración que les satisfacen. Para salir al paso de que la doctrina del TJUE no es aplicable *ratione materiae* al caso debatido, lo que puede establecerse es que se hace eco de la existencia y posibilidad legal del doble vínculo entre el administrador que también es trabajador -lo fuera común u ordinario, lo fuera bajo contrato de alta dirección-, lo que desvirtúa la exclusividad del vínculo único, base argumental de la decisión adoptada."*

*Por tanto, también por esta razón, debemos estimar este recurso de casación y admitir la deducibilidad de las retribuciones controvertidas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).*

*Tales argumentaciones y conclusiones se reproducen en la sentencia de la misma Sala de 2 de noviembre de 2023 (recurso de casación 3940/2022), tras lo que se señala en esta sentencia citada, que:*

*"Lo que viene a decirse en esa jurisprudencia [TJUE], que la Audiencia Nacional desdeña, es que, a los efectos del Derecho de la Unión, no cabe aceptar la teoría del vínculo (único). No pueden ser trabajadores a unos efectos y no serlo a otros",*

*Luego, no cabiendo la mera invocación de la "teoría del vínculo" para negar la concurrencia de relación laboral especial de alta dirección, se impondría analizar la eventual concurrencia de ésta en el presente caso y su incidencia en la tributación de la indemnización satisfecha al Sr ... por despido, debiéndose insistir que se trata de una argumentación subsidiaria, a mayor abundamiento, toda vez que la existencia de un pacto o acuerdo para extinguir dicha relación laboral excluye de plano la exención invocada.*

*De este modo, este TEAC, acogiendo el criterio del Tribunal Supremo, modifica el criterio sentado en la reclamación 00/3759/2013, de 06/11/2013, de modo que no basta con la mera existencia del vínculo mercantil para que, en atención a la prioridad de la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los Administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad, se prescinda de la relación laboral de alta dirección y de las posibles exención de parte de la indemnización recibida a la que ella pueda conducir.*

*Asimismo, tampoco puede sostenerse, modificando nuestro criterio de la Resolución 00/7014/2015, de 16 de enero de 2019, que no sea aplicable la jurisprudencia del TJUE (Sentencias del TJUE, de 11 de noviembre de 2010, Asunto C-232/09, "caso Danosa", y de 9 de julio de 2015, Asunto C-229/14, "caso Balka) que niega que la relación mercantil que une a los*

Síguenos en...



*miembros de los Consejos de Administración y Administradores con las respectivas sociedades absorba la relación laboral especial de alta dirección.>*

Esto es, el TEAC, recogiendo los criterios sentados por el TS, ha asumido que la mera existencia de un vínculo mercantil (como el que une a los administradores con la entidad) no es suficiente para prescindir de la relación laboral de alta dirección negando derechos y posibles ventajas fiscales que la normativa concede a los trabajadores en la medida en que incumben a cuestiones derivadas de esta última relación. Con ello, se rechaza que la relación mercantil, en atención a su prioridad orgánica, absorba, sin mayor análisis, a la relación laboral especial de alta dirección.

Por tanto, el presente caso debe ser **analizado por este Tribunal desde una perspectiva distinta a la regularización practicada por la Inspección y las alegaciones presentadas por la reclamante**, pues ambas partían de la "vigencia" de la teoría del vínculo, sin que la Inspección haya argumentado en el acuerdo de liquidación si las dietas y retribuciones en especie fueron satisfechos por su condición de Administrador o de trabajador de la entidad.

Dicho esto, este Tribunal procederá en primer lugar a analizar la alegación subsidiaria de la reclamante, esto es la interpretación de la **Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022 (Rec. Cas 3468/2020)** y su posible extensión al artículo 42 LIRPF.

Pues bien, la cuestión de interés casacional que resuelve dicha Sentencia es la siguiente:

*"Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo o únicamente a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena, determinando en consecuencia si puede aplicarse la a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración."*

El TS ante dicha cuestión de interés casacional, fija los siguientes criterios interpretativos en el fundamento jurídico tercero de la Sentencia:

*"Es una interpretación restrictiva que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7. p) LIRPF. Carece de sentido admitir que en el ámbito de la exención no se incluyan las retribuciones de los administradores, aunque existe una previsión expresa en dicha letra e) del artículo 17.2 LIRPF, sin discutir la categoría del trabajado realizado, máxime cuando, como ha quedado acreditado en la instancia, las retribuciones percibidas por los dos administradores derivan del ejercicio de funciones ejecutivas y de gestión; y esa valoración no puede revisarse en casación.*

*No puede, por principio, rechazarse que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración pueden acogerse a la exención controvertida. Eso es lo que ha sucedido en esta ocasión, puesto que se llega a esa conclusión sin entablarse, propiamente hablando, un debate sobre qué clase de trabajos son los realizados en el extranjero.*

*Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutiva de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias".*

*No estamos, por tanto, en el ámbito de la analogía, nos movemos en el campo de la interpretación.*

*No existen criterios específicos para las exenciones, acabamos de decir. A las exenciones se aplican también los criterios recogidos en el artículo 12 LGT, que establece en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.*

Síguenos en...

Éste, por su parte, dispone que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

(...)

De otro lado, el apartado 2 de dicho artículo 12 dispone que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Es claro que, en esta ocasión, los términos "rendimientos de trabajo" se definen, por remisión implícita, a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF.

Hemos dicho que no se contiene en el artículo 7.p) LIRPF una remisión expresa al artículo 17, pero **también hemos afirmado que implícitamente sí se realiza una remisión a dicho artículo, a todo el artículo en su conjunto; no solo al apartado 1, sino también al apartado 2.** Obviamente, algunos de los supuestos reflejados en este último, son rendimientos de trabajo incluidos por el legislador en el mismo, por razones técnicas; pero la calificación como rendimientos de trabajo de otra serie de supuestos, no parece contraria, conceptualmente hablando, a tal naturaleza, y, en todo caso, es una calificación legal expresa. La Administración, en cambio, reduce el ámbito de la exención, sin apoyo legal, llevando a cabo una interpretación restrictiva, en la medida en que excluye, ya de partida, la aplicación al caso de la letra e) del apartado 2 del artículo 17."

En definitiva, el TS concluye que el artículo 7 p) lo que hace es una remisión a los rendimientos del trabajo en su conjunto, pues no limita su aplicación a los rendimientos definidos en el artículo 17.1 LIRPF, si no que se trata de una remisión genérica el artículo 17. Negar lo contrario, afirma, sería interpretación restrictiva que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7, p) LIRPF

Pues bien, se le alega ahora a este Tribunal la extensión a lo dispuesto en el artículo 42.3 LIRPF de las consideraciones que el Tribunal Supremo ha realizado al analizar el alcance de la remisión del artículo 7 p) a las rentas del trabajo, esto es, entender que al no realizar un remisión expresamente limitada al artículo 17.1 LIRPF, cuando el art 42.3 LIRPF regula la exención de determinados "rendimientos del trabajo en especie" se refiere a todos los incluidos en el artículo 17 LIRPF.

Para realizar este análisis, partiremos del literal de ambas normas:

De esta forma el **artículo 7 p) LIRPF** señala lo siguiente:

**"p) Los rendimientos del trabajo** percibidos por **trabajos** efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos **trabajos** se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los **trabajos** se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

(...)"

Por otra parte el **artículo 42 LIRPF** presenta la siguiente redacción:

Síguenos en...

"Artículo 42. Rentas en especie.

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.

(...)

3. Estarán **exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie**:

a) Las entregas a **empleados** de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine, con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal **empleado**. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio **trabajador**, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

d) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus **empleados**, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

e) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los **empleados** entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los **trabajadores en activo**, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa."

Por su parte el **artículo 17 LIRPF** define los rendimientos del trabajo como:

Síguenos en...



**"1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo 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.**

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

(...)

**2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:**

a) Las siguientes prestaciones:

(...)

a) Las siguientes prestaciones:

(...)

e) 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.

(..) "

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

(...)"

Tradicionalmente en el ámbito tributario se venía negando la aplicación de la exención prevista en este artículo 42.3 a los Administradores, apoyándose principalmente la Inspección en **consultas de la Dirección General de Tributos**. Así, en el acuerdo de liquidación la Inspección hace referencia a las consultas de la Dirección General de Tributos 2407-03, de 22 de diciembre, V1639-05, de 29 de julio, V0916-08, de 8 de mayo, V2417-08, de 16 de diciembre, V1984-2018, que hacen referencia a la aplicación las reglas de valoración del art. 43.1 de la Ley 35/2006, pero no las exenciones de los artículos 42.2 y 3 respecto de las rentas de los Administradores. En concreto le consulta **V1984-2018** señala lo siguiente:

"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.

Síguenos en...

*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."*

Respecto de esta consulta argumenta la DGT:

"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.*

(...)

*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***

Síguenos en...

**aplicación exclusivamente para rendimientos del trabajo en especie derivados de "relaciones laborales."**

Para centrar su argumento, la DGT parte de la distinción entre el artículo 17.1 y 17.2, señalando que en los supuestos de este último no se da la relación de dependencia que si existe en el primero. Partiendo de este escenario, la DGT negaba la aplicación de la exenciones del artículo 42 señalando que es necesaria la existencia de una "relación laboral", lo que excluiría a los Administradores, a los que les une una relación "mercantil".

En la ya precitada Sentencia del TS, antes de llegar a la conclusión de que el artículo 7 p) realiza una remisión completa a los rendimientos del trabajo del artículo 17, reproduce los argumentos que presentaba la abogacía del Estado para negar la aplicación de esta exención a los rendimientos del artículo 17.2 e), y que son coincidentes con la lógica que expone la DGT de diferenciación entre los rendimientos del artículo 17.1 y 17.2:

*"En el presente caso, los rendimientos a los que se pretende aplicar la exención corresponden a dos administradores o miembros del Consejo de Administración, uno de los cuales ostenta el cargo de Presidente de éste. Por tanto, no estamos en presencia de trabajadores por cuenta ajena que se desplazan al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de desplazamientos realizados en condición de consejeros delegados de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepa predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena. La propia parte actora reconoce que no nos hallamos ante relaciones laborales de alta dirección".*

Y siguiendociendo:

*"En aplicación de un criterio riguroso a la hora de interpretar y aplicar, como es el caso, un beneficio fiscal, entiendo que la norma ampara la exención en el caso de "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos...", lo que entronca con la definición de rentas contenida en el apartado 17.1 de la misma Ley del impuesto, con una clara vocación de dejar exentas las "contraprestaciones que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas" ( art. 17.1 Ley IRPF), entre las que no se encuentran las retribuciones percibidas por administradores o miembros de Consejos de Administración, que aquí nos ocupan.*

*A lo largo de la evolución histórica de la normativa del impuesto que nos ocupa, y así lo ha venido a recogerla doctrina, bajo el concepto "rendimientos del trabajo" se han distinguido, por un lado, los que comprende el apartado 1º del artículo 17, que se han denominado "rendimientos del trabajo por naturaleza", que se corresponden propiamente con las retribuciones derivadas del "trabajo personal" en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria; y, de otro lado, "rendimientos del trabajo por decisión legal", en el apartado 2º de dicho precepto, que comprenden aquellas rentas que, de no corresponderse con aquella delimitación contenida en el apartado primero, no hubieran merecido la calificación de "rendimientos del trabajo" sin la expresa calificación que el legislador realiza en aquel apartado segundo".*

Y continúa declarando:

*"el texto legal, en ningún momento equipara al trabajador por cuenta ajena con el administrador de la sociedad; todo lo contrario, diferencia por un lado la relación laboral o estatutaria existente (artículo 17.1), de otra serie de prestaciones distintas a la estrictamente laborales, en el artículo 17.2, tales como pensiones compensatorias, derechos especiales de contenido económico que se reserven a fundadores o promotores de una sociedad, rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias (...).*

Síguenos en...

*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 definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, de la condición de trabajador por cuenta ajena, esto es, que ejerce su actividad con las notas que definen dicho trabajo: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia.*

*A efectos de aplicar la exención que nos ocupa, no resulta admisible extender el concepto de rendimiento de trabajo más allá del previsto en el art. 17.1 citado, pues la ampliación del concepto de rendimiento de trabajos los supuestos previstos en el punto siguiente, es decir, al de aquellas rentas que no habrían sido integradas en el punto anterior de no existir una previsión legal expresa, constituye una extensión indebida de la exención del art. 7.p) de la LIRPF".*

Pues bien, **el Tribunal Supremo rebate los argumentos de la abogacía del Estado argumentando que esta distinción no es absoluta**, y prueba de ello es la inclusión en el apartado segundo de las relaciones laborales de carácter especial, las cuáles si cumplen los requisitos del 17.1:

*"El artículo 17 LIRPF se divide en tres apartados, siendo los dos primeros los que han polarizado el debate en las instancias, judicial y administrativa, previas. No se ha traído a colación su apartado tres, y nosotros tampoco lo traeremos puesto que nada aporta para solucionar la discrepancia suscitada. En cambio, a tal fin, sí son relevantes los otros dos apartados.*

*En el apartado 1 se dispone que se consideran rendimientos íntegros de trabajo "todas las contraprestación 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". Tras esta definición genérica se incluye en dicho apartado un listado abierto de contraprestaciones o utilidades que se consideran por el legislador incluidos en dicho concepto genérico (sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, etc.).*

*En el apartado 2 se incluyen otra serie de prestaciones que se califican como rendimientos de trabajo, que no se corresponden con el concepto genérico de rendimientos de trabajo contenido en el párrafo primero del dicho apartado 1, pero que, por razones técnicas, tienen la consideración, pese a ello y en todo caso, de rendimientos de trabajo, tales como las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, las becas y las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad. La lista de supuestos incluida en el apartado 2 tiene carácter cerrado, a diferencia, como se ha dicho ya, de la incluida en el apartado 1. Prueba de la heterogeneidad del contenido de este apartado 2 es que en esa lista se comprenden, además de los supuestos ya indicados, varios más. Nos interesa citar dos de ellos:*

*e) 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. (...)*

*j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.*

*En relación con este último se advierte que se trata de una relación laboral, aunque especial, que no está incluida en el apartado 1, señal inequívoca de que no todas las relaciones laborales, propiamente dichas, están incluidas en dicho apartado, y de que no existen razones para excluir la aplicación de la exención a los supuestos incluidos en el apartado 2 por el único motivo de tal inclusión en el mismo.*

*En relación con la hipótesis prevista en la citada letra e) procede tener presente que, pese a lo dispuesto en ella, la Administración, siguiendo el criterio de diversas consultas de la Dirección General de Tributos, sostiene que la exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo y, en particular, a los que ahora nos ocupan, esto es, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración."*

Lo que viene a decir el TS es que la enumeración que realiza el artículo 17.2 en nada excluye que esas mismas rentas puedan estar incluidas en el apartado primero, cómo sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial, pues para situarlas en el apartado primero es necesario que se den los requisitos del mismo (relación laboral o estatutaria, en la que exista alteridad y dependencia).

Por tanto debemos partir en nuestro análisis del argumento del Tribunal Supremo, y es que la inclusión de rentas en el apartado segundo por el legislador, no implica en todos los casos que no exista una relación de dependencia, ya que pueden haberse incluido en este apartado para evitar conflictividad en la calificación de los casos concretos, siendo este punto de partida contrario al razonamiento del que parte la DGT y del que venía partiendo la interpretación habitual hasta ahora realizada en vía económico administrativa.

**QUINTO.-** Una vez expuesta la lógica seguida por el Tribunal Supremo, procederemos a analizar si su criterio es extendible a la exención del 42 LIRPF.

En un principio sucede en el artículo 42 lo mismo que respecto el artículo 7 p) analizado por el TS, y es que en su apartado primero realiza una definición de qué se entiende por "renta en especie" sin hacer mención alguna a una posible distinción entre los rendimientos del artículo 17.1 y los del artículo 17.2. En su apartado tercero, a la hora de exponer las rentas en especie que estarán exentas, utiliza el término "**rendimientos del trabajo en especie**", sin nuevamente realizar ningún tipo de remisión específica. Por tanto, siguiendo la lógica del Tribunal Supremo y en virtud del artículo 12 LGT que señala que "*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*", **debe entenderse que la remisión se realiza al conjunto de los rendimientos del trabajo.**

**No obstante, es en la enumeración que realiza este artículo dónde este Tribunal encuentra la principal diferencia con el artículo 7.p)**, y es que en la totalidad de sus letras se refiere al término "**empleado**" o "**trabajador**". A juicio de este Tribunal, los términos "**empleado o trabajador**" sí son específico de una relación laboral o estatutaria, identificando a quien realiza tareas en régimen de ajeneidad y **dependencia**, de manera que, a diferencia de lo que ocurre con el artículo 7 p) analizado por el TS, que en ningún caso habla de trabajador o empleado, sino de "*trabajos efectivamente realizados en el extranjero*", en este caso sí puede afirmarse que el artículo 42.3 no se refiere a todas las rentas incluidas en el artículo 17 LIRPF.

Que afirmemos que sea necesaria la dependencia no es afirmar que se aplica exclusivamente a los rendimientos del 17.1 pues, cómo ya hemos expuesto, el Tribunal Supremo parte de que la distinción entre el 17.1 y 17.2 no es absoluta, pudiendo existir rentas del 17.2 que cumplan con la definición genérica del 17.1.

Por tanto concluimos que, aplicando el criterio del Tribunal Supremo al 42 LIRPF, la remisión que hace este precepto a los "*rendimientos del trabajo en especie*" se refiere tan sólo a los **rendimientos del trabajo del artículo 17 derivados de relaciones en las que se den las notas de ajeneidad y dependencia.**

En el caso que nos ocupa, respecto de estos rendimientos, debemos **estimar en parte** las pretensiones de la reclamante, pues estarán exentos los rendimientos en especie recibidos siempre y cuando deriven de una relación de dependencia, lo que ocurrirá si derivan de la relación laboral con la reclamante pero no si derivan exclusivamente de la relación mercantil de administrador, extremo que deberá verificar la Inspección en ejecución de la presente resolución.

**SÉPTIMO.-** Respecto de las rentas satisfechas en concepto de dietas y gastos de viaje, cuya exención está prevista en el **artículo 9 RIRPF**, la primera alegación del reclamante se refiere a que estas en realidad no han supuesto una renta para el perceptor, si no que se trata del reembolso de gastos en los que había incurrido el trabajador previamente. Señala la reclamante que todos los gastos reembolsados se corresponden con viajes realizados en el desarrollo de su actividad como empleados, sea como Director de Marketing y Ventas o Director Financiero, y en ningún caso por desplazamientos para la asistencia a reuniones del Consejo de Administración de la Sociedad, que siempre se celebran en su domicilio social en Madrid, tal y como consta en todas las actas de dichas reuniones.

Síguenos en...



Pues bien, respecto de la alegación que plantea la reclamante en su escrito ( la no existencia de una verdadera renta), señalar que la Inspección parte de los datos que fueron declarados por la propia reclamante en el modelo 190, gozando esta declaración de la presunción de exactitud y veracidad que le otorga el artículo 108.4 LGT:

**"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."**

Por tanto, partiendo de esta presunción de veracidad corresponde a la reclamante desmontarla mediante la aportación de prueba en contrario que pruebe que no estamos ante una verdadera renta.

Pues bien, señalar que si bien en el expediente constan facturas (Diligencia 16 y 22) a nombre de **Axy**, lo que no acredita la reclamante es que el pago de estas facturas y tickets haya sido realizado por la persona física y el posterior reembolso por parte de la entidad, y en ningún caso constan los de **Bts**.

Por tanto, a juicio de este Tribunal la reclamante no ha aportado prueba suficiente que destruya la presunción de veracidad que le otorga a su declaración el artículo 108.4 LGT., estando ante rentas satisfechas a Directivos de la Compañía que a su vez tienen la condición de Administradores.

De otra parte, cómo ya hemos expuesto en el fundamento de derecho anterior, la inaplicación de la teoría del vínculo supone que hay que considerar las rentas satisfechas de forma independiente para su condición como Administrador y como empleado de la Compañía.

En el presente caso, alega la reclamante que los gastos han sido satisfechos por su condición de Directivos, pues los gastos son satisfechos en el extranjero, y las reuniones del Consejo de Administración tienen lugar en **ciudad\_1**, como figura en las actas aportadas. No obstante la Inspección en el acuerdo de liquidación no analiza a qué relación van unidos tales gastos, pues directamente niega su exención en base a una contestación de la **DGT V1984-18** que afirma que la exención prevista en este artículo no es de aplicación a la relación de Administrador. En concreto dicha consulta señala lo siguiente:

"Aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatuaría, 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 "

De otra parte, el mencionado **artículo 9 RIRPF** señala lo siguiente:

"Artículo 9. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el **artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto**, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

2. Asignaciones para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el **empleado o trabajador** utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

(...)"

Se plantea este Tribunal si la fundamentación jurídica que realiza la Inspección en base a la consulta de la DGT es correcta o por el contrario, esta exención también puede extenderse a rentas del artículo 17.2 LIRPF.

En este caso el artículo 9 RIRPF, a diferencia del artículo 42 LIRPF anteriormente analizado, si **hace una remisión expresa a unos rendimientos del trabajo concretos, los del artículo 17.1 d)**, que establece lo siguiente:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo 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.

Se incluirán, en particular:

(...)

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan."

Síguenos en...

Pues bien, cómo ya hemos argumentado en el anterior fundamento de derecho, el artículo 17.1 contiene una definición genérica de rentas del trabajo en la que pueden estar incluidas también rentas mencionadas en el apartado segundo, siempre y cuándo éstas cumplan con los requisitos exigidos por el apartado primero. Por tanto, no es correcto afirmar que el precepto reglamentario no se aplica nunca a las rentas incuidas en el 17.2 LIRPF, pues habrá que comprobar primero si estas pueden, a su vez, encajar en la definición genérica del apartado primero.

Dicho esto, vemos como el artículo 9 RIRPF, al regular los requisitos de su aplicación, utilizar los términos de "**empleado**" y "**trabajador**" que, cómo ya hemos expuesto, solo son aplicables a las **relaciones de dependencia**, laborales o funcionariales, pues en caso contrario el legislador podría haber utilizado otro término genérico como el de perceptor de la renta. Entre estas relaciones no están las que unen a los miembros del Consejo de Administración con su empresa en lo tocante al desempeño de las tareas deliberativas que les corresponden como tales, de modo que no estarán exentas las dietas recibidas que derivn de tal relación.

En el caso que nos ocupa, la Inspección no analiza el origen o causa de las dietas, pues se limita a negar la exención por la condición de Administración tras aplicar la teoría del vínculo, por este motivo debemos **estimar en parte** las pretensiones de la reclamante, pues las rentas estarán exentos siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos por el 17.1 d) lo cuál ocurrirá si derivan de la relación la laboral con la reclamante pero no si derivan exclusivamente de la relación mercantil de administrador, extremo que deberá verificar la Inspección en ejecución.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

