Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/01475/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **30/01/2025**

Asunto:
IRPF. Administradores o miembros del Consejo de Administración. Aplicación del régimen de dietas del artículo 9 del RIRPF .

Criterio:
El régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) únicamente resulta aplicable a relaciones laborales o estatutarias en las que se dan las notas de dependencia, alteridad y ajenidad.
No es correcto afirmar que no tienen derecho a aplicar el citado precepto reglamentario los contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), puesto que pueden también obtener rendimientos que cumplan el requisito del párrafo anterior.
Los administradores o miembros del Consejo de Administración no tendrán derecho a aplicar el régimen previsto en el artículo 9 RIRPF por las dietas que perciban en atención al desempeño de las tareas que les corresponden como tales, es decir, en virtud de dicha relación mercantil, pudiendo, sin embargo, aplicar dicho régimen a aquellas dietas que viniesen impuestas por su relación laboral con la sociedad. Deberá, a tal fin, analizarse el origen o causa de las dietas.

Reitera criterio de la resolución TEAC de 19-7-2024 (RG 8517-2022)

Unificación de criterio

Referencias normativas:
Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
17.2.e)
RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
9

Conceptos:
Administrador/consejero
Dietas
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Relación laboral
Requisitos

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 30 de enero de 2025

RECURSO: 00-01475-2024

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

Se ha visto el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 3 de julio de 2023, recaída en la reclamación número 41/2120/2022 y acumuladas, interpuestas frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a los acuerdos sancionadores y de liquidación girados en concepto de "retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta" de los períodos de liquidación mensuales 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La sociedad X S.L en el ejercicio 2018 satisfizo a DON M (su administrador y y socio titular del 70% de su capital) unas retribuciones anuales calificadas como rendimientos del trabajo sujetos a tributación y, adicionalmente, le abonó 850 euros al mes (10.200 euros

anuales) que la entidad declaró como dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuadas de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que no practicó retención.

La sociedad X S.L. fue objeto de un procedimiento inspector que culminó con la práctica de las correspondientes liquidaciones mensuales por el concepto de "Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta" del período impositivo 2018.

En dicha liquidación la Administración Tributaria regularizó las retenciones de rendimientos del trabajo realizadas por la SOCIEDAD X S.L al entender, en aplicación de la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos, que las cantidades abonadas a DON M en concepto de dietas no estaban exentas de gravamen en el IRPF en atención a su condición de administrador.

Dicho acuerdo de liquidación fue impugnado por la SOCIEDAD X S.L. en recurso potestativo de reposición que fue íntegramente desestimado.

SEGUNDO. No conforme con la desestimación del recurso de reposición instado, la SOCIEDAD X S.L. interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Andalucía, tramitada con número de RG 41/2120/2022 y acumuladas.

Dicha reclamación fue resuelta en sentido estimatorio en fecha 3 de julio de 2023, al entender el Tribunal Regional que el régimen de exoneración de gravamen de las dietas puede aplicarse también a los administradores societarios:

Resolución TEAR de Andalucía impugnada (RG 41/2120/2022 y acumuladas):

<<Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Mediante las presentes liquidaciones, la Administración somete a tributación, como percepciones dinerarias, las cantidades abonadas por la entidad X S.L. en concepto de dietas a DON M, administrador y socio mayoritario de la referida sociedad, sobre la base de considerar que la ausencia de las notas de ajenidad, alteridad y dependencia en la relación que une a ambos, impide aplicar a las mismas el régimen de exoneración previsto en los artículos 17.1.d) de la LIRPF y 9 del RIRPF. Como consecuencia de esto, se ven incrementados los rendimientos del trabajo y, por tanto, las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF. Luego este Tribunal ha de pronunciarse sobre si se ajusta o no a Derecho el acto impugnado, en concreto, sobre si las dietas están o no exentas, y si esto es constitutivo de infracción tributaria o no.

CUARTO. En primer lugar, para abordar esta cuestión hemos de determinar, previamente, qué calificación procede atribuir a los rendimientos percibidos de dicha entidad por DON M como consecuencia de los servicios prestados a aquélla distintos de los derivados de su condición de administrador y/o socio.

De acuerdo con el artículo 17.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre (LIRPF en adelante) son 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».

Luego, constituyen rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones que deriven del trabajo personal, entendido éste en un sentido amplio, esto es, deriven o no de una relación estrictamente laboral o estatutaria. La única excepción es que tales contraprestaciones se califiquen de rendimientos de una actividad económica conforme al artículo 27 de la LIRPF.

El apartado 1 de este artículo 27 considera rendimientos de una actividad económica

«...aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios», particularmente «los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas».

Sin embargo, el propio precepto, tras la redacción dada al mismo por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, que entró en vigor en 1 de enero de 2015, establece que «No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

Por lo que, a efectos del IRPF, son rendimientos del trabajo, todas las contraprestaciones que deriven del trabajo personal prestado a una entidad, aunque sea administrador (y/o socio de la misma), siempre que se trate de servicios distintos al propio de dicha condición, y ello con independencia de la naturaleza de la relación que una a ambos y del régimen de afiliación a la Seguridad social en que aquél esté encuadrado (artículo 17.1 LIRPF), siendo aplicables los tipos de retención previstos para dichos rendimientos en el artículo 80 RIRPF, con la única salvedad de que se trate de servicios profesionales o, como dice la actual redacción del artículo 27 de la LIRPF, respondan a alguna de las actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, y su prestador esté encuadrado en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, en los términos expuestos en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF), en cuyo caso tales contraprestaciones tendrían la consideración de rendimientos de una actividad económica, estando sujetas a los tipos de retención previstos en el artículo 101.5 LIRPF. Esta interpretación coincide con la reiterada a este respecto por la DGT (entre otras, CV 1526-16, CV1147-15 o la más reciente CV 0543-17).

QUINTO. Sentada la anterior premisa, si las contraprestaciones percibidas de una entidad por quien es administrador y/o socio de la misma, por la prestación de servicios distintos de los que derivan de dicha condición y de los recogidos en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, se consideran rendimientos del trabajo, resultando indiferente para dicha calificación que la relación que una a ambos carezca de las notas de ajenidad, alteridad o dependencia, este Tribunal entiende, salvo mejor opinión superior, y apartándonos de la línea seguida por la DGT a este respecto, que, por la misma razón, si en el desempeño de tales tareas, tales sujetos incurren en gastos de viaje (locomoción y manutención y estancia) de los previstos en los artículos 17.1.d) de la LIRPF y 9 del RIRPF que sean compensados por su entidad vía dietas, la ausencia de las notas de ajenidad, alteridad y dependencia de la relación que une a ambos no es óbice para que tales dietas puedan quedar exoneradas de gravamen, siempre que, obviamente, y al

igual que cualquier otro trabajador, cumplan los requisitos exigidos para ello en tales preceptos. A nuestro modo de ver, ni el artículo 17.1.d) de la LIRPF ni el 9 del RIRPF restringen su ámbito de aplicación a las dietas abonadas a quienes estén vinculados con la pagadora mediante una relación de naturaleza estrictamente laboral o estatutaria, esto es, aquella en la que concurran las notas de alteridad, ajenidad o dependencia, ni lo restringen a los conceptos extrasalariales contemplados en el artículo 26.2 del ET. Por ello, este Tribunal considera que dicho régimen resulta aplicable a toda contraprestación que, como es el caso, tenga la consideración de rendimiento del trabajo, derive o no de una relación laboral o estatutaria, siempre que no responda a remuneraciones por gastos de representación. No existe que sepamos ninguna norma que imponga a las personas físicas o jurídicas que deban compensar a quien presta servicios por cuenta de la misma, y que devenguen por ello rendimientos del trabajo, los gastos de locomoción, manutención y estancia que estos incurran en el desempeño de sus tareas ordinarias propias del tráfico al que aquéllas se dedican, por vía de suplidos, impidiendoles en cambio recurrir al sistema de dietas.

Corrobora esta interpretación el hecho de que en diversas sentencias del Tribunal Supremo se aborde la cuestión relativa al reparto de la carga de la prueba en materia de dietas en casos, como el presente, en que el perceptor es, al tiempo, administrador (y/o socio) de la empresa pagadora, existiendo por tanto una confusión de posiciones jurídicas en la misma persona: en ellas no se excluye por concepto la aplicación del artículo 9 RIRPF ante la ausencia de las notas de alteridad, ajenidad o dependencia en la relación que une al perceptor con la pagadora de las dietas; antes al contrario, pues fija doctrina con relación a dicho reparto según la cual:

«En definitiva, sin mayores especificaciones que la mera constatación de la posición que ostenta el perceptor de las dietas en la empresa pagadora, no cabe alterar las reglas esenciales de distribución de la carga de la prueba en la materia que -como ya hemos indicado reiteradamente- determinan que no sea al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia, sino que la Administración, para su acreditación, deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral»,

(por todas, la STS de 22/07/2021, Rec. 7485/2019 y las citadas en las mismas), lo que obviamente supone admitir, si quiera sea implícitamente, la aplicabilidad de dicho régimen (el del artículo 9 del RIRPF) a perceptores de rendimientos del trabajo que sean al tiempo administradores y/o socios de la entidad pagadora de las dietas.

SEXTO. En este caso, la Administración califica las contraprestaciones abonadas en concepto de dietas por la entidad a DON M como rendimientos del trabajo; no considerando además que tales contraprestaciones respondan a remuneraciones en concepto de gastos de representación. Sencillamente somete a tributación las dietas abonadas al interesado porque la ausencia de ajenidad, alteridad o dependencia en la relación que une a éste con la entidad pagadora de las mismas impide aplicar el régimen de exoneración de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia previsto en los artículos17.1.d) de la LIRPF y sobre todo 9 del RIRPF, postura que, como hemos visto, no se ajusta a Derecho, lo que impone la anulación de las liquidaciones y la ESTIMACIÓN de esta reclamaciones.

SÉPTIMO. En cuanto a las sanciones también reclamadas, al haberse anulado las liquidaciones de la que traen causa, la sanciones que derivan de las mismas han de correr su misma suerte, debiendo pues anularse igualmente, ESTIMÁNDOSE las pretensiones del interesado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados>>

TERCERO. Frente a la resolución del TEAR de Andalucía anteriormente transcrita, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 31 de agosto de 2023, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en fecha 29 de noviembre de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, remitido a este Tribunal Central en 26 de febrero de 2024.

El Director recurrente delimita del siguiente modo la cuestión controvertida:

<<PRIMERO. La cuestión por la que se interpone el recurso de alzada extraordinaria se centra en determinar si el régimen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia exonerados de gravamen regulado en el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, RIRPF) resulta de aplicación en aquellos casos en los que el perceptor y el pagador de las retribuciones estén unidos por una relación en la que no concurran las notas de dependencia, alteridad y ajenidad>>.

Así, el Director recurrente en su escrito defiende la interpretación normativa realizada por la Inspección actuante al entender que la exención de las dietas y gastos de desplazamiento prevista en la normativa IRPF tiene su justificación en la naturaleza indemnizatoria de tales cuantías puesto que vienen determinadas por una "orden de desplazamiento"; orden de desplazamiento que, a su juicio, no puede existir para con un administrador al no concurrir las notas de dependencia, ajenidad y alteridad:

<<La Resolución objeto de recurso se separa conscientemente de la doctrina de la DGT en la materia obviando la justificación esencial del régimen de exoneración de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. Y es que la exención referida se justifica por la naturaleza indemnizatoria de estos conceptos, con los que no se está retribuyendo un trabajo, sino que obedecen a una orden de desplazamiento, encontrándose por tanto excluidos de la consideración como salario.

Así se infiere de análisis del propio artículo 17.1 de la LIRPF que, al referir los conceptos que se entenderán incluidos dentro de los rendimientos del trabajo "por naturaleza", separa explícitamente los sueldos y salarios y las dietas y asignaciones para gastos de viaje (...)

La exclusión de la exención en los casos en los que se aprecia la ausencia de las notas de dependencia, ajenidad y alteridad en la relación que una al perceptor y pagador de los rendimientos deriva del hecho de que tal ausencia imposibilita que exista esa orden de desplazamiento cuya imposición al trabajador motiva que se satisfaga una indemnización en forma de dieta o asignación para gastos de viaje y, por lo tanto, la posible exención si se cumplen el resto de requisitos exigidos>>.

Inaplicación del régimen de exoneración de gravamen en el IRPF de las dietas y gastos de desplazamiento para los administradores mercantil que el Director recurrente funda en la Doctrina de la Dirección General de Tributos y en una resolución de este TEAC:

<<La doctrina de la DGT de la que se separa la Resolución objeto de recurso se viene aplicando sostenidamente, al menos, desde el año 2000. La contestación vinculante a la consulta V0016-00, de 22 de febrero, señala que (la negrita es nuestra):

<<Las denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia», se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 8 del Reglamento ***exonera de gravamen a estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena, que en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo*** *para desarrollar el mismo, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios>>.*

Como se indicaba, esta misma posición ha sido mantenida por la DGT a lo largo del tiempo, pudiendo citar estos efectos, a título meramente ejemplificativo, las contestaciones vinculantes a las consultas V1274-07, de 18 de junio, V0230- 10, de 10 de febrero, V2193-14, de 6 de agosto, V0731-15, de 6 de marzo, V0987-16, de 14 de marzo, V0070-18, de 17 de enero, V3083-19, de 4 de noviembre, V2297-20, de 7 de julio (citada en la resolución recurrida) o V0562- 21, de 11 de marzo, que, con la motivación ya referida, concluyen:

<<De lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente resulta aplicable a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad>>

Es de destacar que esta misma posición ha sido defendida por el TEAC, que en Resolución de fecha 2 de febrero de 2000 (R.G. 6436/1996) señaló (la negrita es nuestra):

<<TERCERO: Del examen de la normativa expuesta, se deduce que las ***dietas en concepto, tanto de gastos de locomoción como de manutención y estancia, para que estén exceptuadas de gravamen como rendimientos del trabajo personal, han de estar ocasionados por gastos y suplidos realizados por el trabajador cuando la empresa o Administración ordena la realización de su actividad laboral fuera del lugar habitual en que la misma se desempeña****, y que dicho tratamiento se aplica también cuando se trata de asistencia a estudios dispuestos por las empresas, empleadores e instituciones financiados directamente por ellos cuando vengan exigidos para el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo; que de lo expuesto se deriva la* ***obligatoriedad del desplazamiento fuera del lugar habitual del desempeño de su función para el trabajador por parte de la empresa para la que trabaja,*** *tanto para el desarrollo de un trabajo como para la realización de estudios, y que dicha obligatoriedad no concurre en el caso que nos ocupa, beca postdoctoral por estudios de investigación en una universidad extranjera, al ser su solicitud de carácter voluntario y formulada por el beneficiario en su propio interés, por lo que no le son aplicables las normas sobre exoneración de gravamen previstas en el artículo 5.1 del Reglamento del Impuesto en lo referente a los importes en concepto de dietas por gastos de desplazamiento, manutención y estancia que se deriven de dicho desplazamiento>>*

De este modo, queda claro que la ausencia de dependencia, alteridad y ajenidad en la relación entre pagador y perceptor de las retribuciones es incompatible con la existencia de una orden de desplazamiento fuera del centro de trabajo, dictada en ejercicio del poder de organización que asiste al empresario, cuya imposición con carácter obligatorio para el trabajador debe ser indemnizada.

El carácter indemnizatorio de las dietas y asignaciones para gastos de viaje también ha sido reconocido por la jurisdicción contenciosa, pudiendo citar a estos efectos la STSJ de la Región de Murcia de fecha 31 de mayo de 2019 (rec. n.º. 39/2018):

<<el expediente, se constata, dice, que el interesado percibió, durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013 una cantidad fija mensual en concepto de dietas por importe de 300 euros, 3.600 euros anuales, perdiendo, por tanto, este concepto la naturaleza indemnizatoria que le es esencial. (...)

La Administración demandada, por su parte, se opone al recurso señalando que la regularización efectuada a la recurrente deriva de apreciar que la misma no ha justificado, como legalmente le incumbía, que las cantidades percibidas en concepto de dietas lo sean realmente en dicho concepto, siendo realmente una parte más del salario que la misma percibe por lo que no pueden considerarse exentas de tributación.

Hay que tener en cuenta que la naturaleza de la dieta es indemnizatoria pues pretende paliar el gasto en que incurre el trabajador para llevar a cabo su trabajo, de ahí el sentido de su exención. Debe recordarse que indemnizar es resarcir de un daño o perjuicio por lo que lo razonable es conocer previamente estos para, en consecuencia, fijar la indemnización correspondiente.

Por tanto, no le falta razón a la Administración cuando alega que el pago de una cantidad fija mensual de forma independiente y sin referencia a desplazamientos concretos y justificados, ha de considerarse como una parte más de retribución o del salario plenamente sujeto al IRPF y sin poder ser considerado como dieta pues, en modo alguno, queda acreditada la necesaria naturaleza indemnizatoria de la prestación percibida>>

Además, critica el Director la conclusión jurídica que, por interpretación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, extrae el TEAR de Andalucía:

<<Por otra parte, no puede compartirse con el TEAR de Andalucía que esta posición se haya visto desvirtuada por la serie de sentencias del Tribunal Supremo que cita, toda vez que, como el propio TEAR indica, estas sentencias y la doctrina que sientan hacen referencia exclusivamente al reparto de la carga de la prueba entre perceptor y pagador de este tipo de retribuciones a fin de analizar el cumplimiento de los requisitos exigidos reglamentariamente para la aplicación de la exención, sin que el Tribunal Supremo entre, siquiera tangencialmente, a valorar la naturaleza de las dietas y asignaciones para gastos de viaje y su compatibilidad con la ausencia de las notas de dependencia, ajenidad y alteridad en la relación entre perceptor y pagador, que es en lo que se centra la controversia analizada en el presente recurso.

Por último, debe destacarse que está previsto el tratamiento fiscal que debe darse a estas asignaciones para gastos de desplazamiento que sean satisfechas por la empresa a individuos respecto con los que no exista una relación de dependencia, ajenidad y alteridad y que, por lo tanto, no puedan ser encuadrados en el régimen de dietas y asignaciones para gastos de viaje. Así, la contestación vinculante a la consulta V2297-20, de 7 de julio que señala:

<<las denominadas legalmente asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) de la LIRPF, el artículo 9 del Reglamento del Impuesto exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.

De lo determinado en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del

trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

En relación con el citado requisito de existencia de una relación laboral, cabe indicar que el artículo 1.2 c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo (BOE de 25 de septiembre), declara expresamente incluidos en el ámbito de aplicación del Estatuto, es decir, excluye de la relación laboral, a "quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de julio".

Cabe indicar que, aunque el citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social ha sido derogado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE de 31 de octubre), con entrada en vigor el 2 de enero de 2016, el nuevo texto refundido, en su artículo 305, contiene igual previsión en cuanto a la existencia de control efectivo, de forma que declara expresamente comprendidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, entre otros, a: "b) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurran las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad>>

En consecuencia, en el presente caso en el que los socios (con una participación del 33 por ciento cada uno) son a su vez administradores de la sociedad, podría concluirse en principio la inexistencia de una relación laboral, lo cual impide la aplicación del artículo 9 del RIRPF.

(...)>>

Así, concluye finalmente el Director recurrente:

<<la interpretación que efectúa dicha Resolución se entiende errónea, puesto que obvia la naturaleza indemnizatoria que debe predicarse respecto de las dietas y asignaciones para gastos de viaje que podrían verse exoneradas de gravamen en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF. Estas retribuciones pretenden indemnizar el desplazamiento fuera del centro de trabajo a que puede verse obligado un empleado como consecuencia de una orden de su empleador cursada en ejercicio del poder de organización que asiste al empresario. En los casos en que el perceptor de estas retribuciones ostenta un control efectivo de la sociedad y, por lo tanto, no concurren en su relación con su empleador las notas de dependencia, ajenidad y alteridad, no puede predicarse el carácter obligatorio de esa orden de desplazamiento que motivaría la indemnización potencialmente exenta, toda vez que la existencia de dicha orden depende de su voluntad

Además, resultaría gravemente dañosa, dado que se opone a doctrina de la DGT vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, por lo que podrían dictarse numerosas liquidaciones que serían posteriormente anuladas por los TEAR. En este sentido, se han identificado al menos dos resoluciones del TEAR de Valencia (ambas de fecha 30 de julio de 2020, R.G. 46/01188/2017 y 46/10461/2016) que sostienen la misma posición que la resolución del TEAR de Andalucía recurrida, lo que pone de manifiesto la necesidad de fijación de criterio por parte del TEAC.>>

Solicitando de este Tribunal Central la fijación del siguiente criterio:

<<se SOLICITA del Tribunal Económico-Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

De lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente resulta aplicable a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad>>

CUARTO. En fecha 17 de enero de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, a la fecha de resolución del presente recurso no consta que haya presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la AEAT, en aplicación del criterio vinculante contenido en numerosas consultas de la Dirección General de Tributo, entendió en la regularización de la que trae causa el presente recurso, que el régimen de exención de dietas y gastos de desplazamiento, manutención y estancia del artículo 9 del Real Decreto 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (en adelante, RIRPF) sólo se aplica a los contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) percibidos en el marco de una relación laboral o estatutaria marcada por las notas de dependencia, ajenidad y alteridad.

En consecuencia, la Administración determinó que eran rendimientos del trabajo sujetos a retención las cantidades que, por tales conceptos, satisfizo la SOCIEDAD X S.L. a su administrador DON M en la medida en que no eran rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 LIRPF y tampoco concurrían las notas de dependencia, ajenidad y alteridad.

Tesis que rechaza el Tribunal Regional de Andalucía íntegramente el entender que el artículo 17.1 d) Ley 35/2006 y el artículo 9 RIRPF no "r*estringen su ámbito de aplicación a las dietas abonadas a quienes estén vinculados con la pagadora mediante una relación de naturaleza estrictamente laboral o estatutaria, esto es, aquella en la que concurran las notas de alteridad, ajenidad o dependencia*" por lo que cuando se abonen las citadas remuneraciones a un administrador, las mismas podrán quedar exentas "siempre que no respondan a remuneraciones por gastos de representación".

Así, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que enjuiciar radica en determinar si es aplicable al administrador de una persona jurídica el régimen de exoneración de gravamen de dietas y gastos de desplazamiento previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 17.1 d) LIRPF y artículo 9 RIRPF) o, si por el contrario, el ámbito objetivo de dicha exención estaría constreñido a relaciones laborales o estatutarias en las que concurren notas de dependencia, ajenidad y alteridad.

En aras de resolver tal controversia debemos partir de la normativa aplicable. Así, el artículo 17 de la Ley 35/2006 del IRPF regula los rendimientos íntegros del trabajo diferenciando entre lo que tradicionalmente se ha denominado rendimientos del trabajo por naturaleza en su apartado primero y los rendimientos del trabajo por expresa disposición legal en su apartado segundo.

Artículo 17 LIRPF. Rendimientos íntegros del trabajo.

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.

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

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

a) Las siguientes prestaciones:

1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social (...)

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquellas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

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.

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

h) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

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

k) Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley>>

Siendo de destacar, en definitiva, el apartado 2. e) del artículo 17 LIRPF que califica expresamente como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los administradores y miembros del Consejo de Administración, así como el artículo 17.1.d) que califica como rendimientos íntegros del trabajo "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".

Estos límites reglamentarios se regulan en el artículo 9 del Real Decreto 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF) en el que se regulan los requisitos y los importes exentos de gastos de locomoción, manutención y estancia.

Artículo 9 RIRPF. 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.

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

(...)

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.

B. Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen

b) Por gastos de manutención, los importes de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se regirán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo.

2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres

(...)>>

TERCERO. Juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

La respuesta a la cuestión controvertida debe primeramente partir de asentar las premisas interpretativas de los dos preceptos concernidos: el artículo 17 LIRPF y el artículo 9 RIRPF.

La razón de ser de la regulación recogida en la normativa del IRPF en virtud de la cual se declaran exoneradas de gravamen las dietas y gastos de desplazamiento, es puramente resarcitoria - esto es, dejar indemne al trabajador de los gastos en los que incurre por necesidades de la empresa-. Así lo ha afirmado el Tribunal Supremo en varias sentencias:

***STS de 29/01/2020 Nº de Recurso 4258/2018**:*

<<Termina el Sr. Abogado del Estado manifestando que, las pretensiones de la recurrente deben de ser rechazadas porque la sentencia de instancia no infringe arts.9 RIRPF, en relación con el 17.1.d) LIRPF y 105 LGT, correctamente interpretados, ya que no impone al trabajador la carga de probar los días en que se produjeron los desplazamientos, ni su lugar, ni el motivo de los mismos, lo que hace (al igual que la resolución del TEARG que confirma) es valorar la prueba aportada para considerarla insuficiente, ya que entiende perfectamente acreditados los desplazamientos a partir de la documentación aportada por pagador y perceptor, no estimando probados los gastos propiamente dichos (es decir, las comidas supuestamente abonadas por el trabajador), al no aportarse facturas ni tickets nominativos, ni ningún indicio de percibiera [sic] *con regularidad cada mes, en concepto de gastos de manutención, prácticamente la cantidad diaria máxima que establece el art. 9 RIRPF para los desplazamientos dentro del municipio sin pernoctación (26,67 euros/día) lo que hace pensar al órgano "a quo" que se trataba de un acuerdo retributivo entre trabajador y empresa, desvinculado de la finalidad propia de las dietas (resarcir al trabajador de gastos en los que incurre por necesidades de la empresa), que es la que determina su no tributación.*

STS de 22/07/2021, recurso 7485/2019:

<<El fundamento y fin de la exclusión no es otro que cubrir los gastos que el trabajador-perceptor tiene necesidad de hacer en el desarrollo de su actividad laboral, lo que exige la correlación entre gastos necesarios y desplazamientos realizados para el desarrollo de la actividad>>

Por su parte, en relación al artículo 17 LIRPF tradicionalmente se ha entendido que el mismo regula dos modalidades de rendimientos del trabajo: los denominados "rendimientos del trabajo por naturaleza" que serían los regulados en su apartado primero y, por otro lado, los "rendimientos del trabajo por expresa disposición legal" que serían los recogidos en su apartado segundo.

De este modo, los rendimientos del trabajo por naturaleza serían los que cumplen la definición genérica del apartado primero, a saber, *"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*" siendo, en definitiva, una calificación que gira en torno a la existencia de una relación laboral o estatutaria marcada por las notas de ajenidad, alteridad y dependencia. Rendimientos entre los que se incluyen las dietas no exentas del artículo 9 RIRPF.

Por el contrario, las remuneraciones percibidas por los administradores son rendimientos del trabajo por expresa disposición legal, regulándose en el apartado segundo letra d) del artículo 17 LIRPF.

Y esta diferenciación tradicional entre el apartado primero y el apartado segundo del artículo 17 LIRPF no es baladí en la medida en que a ella se han anudado, por vía interpretativa, importantes consecuencias jurídicas.

Una de ellas es, precisamente, la que aquí nos ocupa, porque al preverse la exoneración de gravamen de las dietas en su apartado primero, se ha entendido por la Dirección General de Tributos que los perceptores de rendimientos del trabajo del apartado segundo no tendrían derecho a su aplicación. Se constriñe, en definitiva, la aplicación del artículo 9 RIRPF a los contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo del artículo 17.1 LIRPF obtenidos en el marco de una relación laboral o estatutaria. A modo de ejemplo, citamos la consulta de 6 de agosto de 2014 (V 2193/2014) en la que se afirmó:

<<En definitiva, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD. 439/2007, de 30 de marzo), resulta de aplicación únicamente a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 de la Ley de Impuesto; rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajenidad>>

Criterio interpretativo que, ex artículo 89.1 LGT, fundó la regularización que aquí trae causa.

De este modo, la Dirección General de Tributos y, en consecuencia, los órganos encargados de la aplicación de los tributos, niegan la aplicación del artículo 9 RIRPF a los administradores sociales por la conjunción de dos tesis interpretativas: por un lado, el entendimiento de que la exoneración de gravamen de dietas exige la existencia de una relación de dependencia, ajenidad y alteridad y, por otro lado, la apreciación de que sólo en los rendimientos del artículo 17.1 LIRPF concurren tales notas. En consecuencia, previéndose la calificación como rendimientos del trabajo de las rentas percibidas por los administradores societarios en el artículo 17.2 e) LIRPF se niega la aplicación del artículo 9 RIRPF.

Así, en definitiva, si bien el criterio último que tenemos que enjuiciar radica en determinar si cabe aplicar al administrador de una persona jurídica el régimen de dietas exoneradas de gravamen del artículo 9 RIRPF debemos, en aras de tal fin, valorar la adecuación a derecho de esos postulados interpretativos previos.

En este sentido, debemos tomar en consideración la **reciente resolución de este TEAC de fecha 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022)** puesto que en ella ya hemos enjuiciado la adecuación a derecho de ambos postulados y del criterio que, en la presente resolución, hemos de fijar.

De este modo, siguiendo la línea argumental de la citada resolución de este TEAC, **analizaremos primeramente si es jurídicamente correcto entender, como sostiene la Dirección General de Tributos, que únicamente existe una relación de dependencia, ajenidad y alteridad en los rendimientos del trabajo del apartado primero del artículo 17 y no así en los del apartado segundo.**

Juicio que realizamos en la citada resolución partiendo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en la STS de 20 de junio de 2022 (recurso de casación 3468/2020) que, si bien trataba la aplicación de la exención del artículo 7.p) LIRPF a los administradores, concluyó que no todas las relaciones laborales marcadas por las notas de dependencia, ajenidad y alteridad están previstas en el artículo 17.1 LIRPF puesto que también caben en el artículo 17.2 LIRPF como es el caso de las relaciones laborales de carácter especial:

***STS de 20 de junio de 2022 (recurso de casación 3468/2020)** -el subrayado es nuestro-:*

<<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 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". 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 12 [sic]*. 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.

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>>

Así, la sentencia transcrita pone de manifiesto que la distinción entre el artículo 17.1 LIRPF y 17.2 LIRPF no es absoluta, pudiendo existir rentas que, calificadas como rendimientos del trabajo por el artículo 17.2 LIRPF cumplan con la definición genérica del 17.1 LIRPF en el sentido de que procedan del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria en las que, por definición, concurren las notas de alteridad, ajenidad y dependencia.

O, dicho en otras palabras, siguiendo nuestra resolución de 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022), la inclusión por el legislador de rentas en el apartado segundo del artículo 17 LIRPF no implica, por definición, que en las mismas no pueda existir una relación de dependencia, ajenidad y alteridad:

Resolución TEAC de fecha 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022):

<<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>>

Se evidencia, por tanto, que no es preciso jurídicamente el primer postulado de la Dirección General de Tributos de negar la aplicación del artículo 9 RIRPF a los administradores y miembros del Consejo de Administración únicamente por entender, sin un

mayor análisis, que en dicha relación jurídica no concurren las notas de dependencia, ajenidad y alteridad por el mero hecho de figurar en el apartado segundo del artículo 17 LIRPF en vez de en el primero.

La conclusión inmediata de lo anteriormente expuesto y, parafraseando la STS de 20 de junio de 2022 (recurso de casación 3468/2020) es que no puede, por principio, rechazarse que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración puedan acogerse al artículo 9 RIRPF por el mero hecho de estar regulados en el artículo 17 apartado 2 LIRPF, ya que las notas de dependencia, ajenidad y alteridad pueden también concurrir en alguna de las retribuciones del apartado segundo.

Alcanzada tal conclusión jurídica, **analizaremos si la exclusión de gravamen de dietas prevista en el artículo 9 RIRPF está condicionada a la existencia de una relación laboral o estatutaria marcada por las notas de dependencia, ajenidad y alteridad.**

Postulado este que también analizamos en la citada resolución de 19 de julio de 2024, RG 8517/2022.

Debemos advertir que en el fundamento de derecho quinto, si bien analizamos una cuestión distinta a la que aquí nos ocupa (a saber, la aplicación del artículo 42.3 LIRPF relativo a la exención de determinados rendimientos en especie a los administradores), fijamos una conclusión muy relevante: a saber, que el término "empleado" o "trabajador" son específicos de una relación laboral o estatutaria marcada por las notas de dependencia, ajenidad y alteridad.

Y, por tanto, en la medida en que el artículo 9 RIRPF también se refiere a la exoneración de dietas satisfechas al empleado o trabajador, no cabría aplicar dicho precepto a las dietas percibidas por un administrador en virtud de su condición de tal (el subrayado es ahora añadido y la negrita se contiene en la resolución que transcribimos):

Resolución TEAC de 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022):

*<<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 específicos 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.>>

Conclusión de que el término "empleado" o "trabajador" se aplica sólo a relaciones laborales o estatutarias marcadas por la ajenidad, dependencia y alteridad que no solo fue relevante en la conclusión jurídica alcanzada en relación al artículo 42 LIRPF, sino también en relación al artículo 9 RIRPF que aquí nos ocupa puesto que el citado precepto se refiere igualmente de modo expreso a empleados y trabajadores:

Continuación cita resolución TEAC de 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022):

*<<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 (...)*

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 (...)

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>>

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 incluidas 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, utiliza 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>>*

En definitiva, en la resolución de este TEAC de 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022), este TEAC ha asentado que el artículo 9 RIRPF se aplica únicamente a relaciones laborales o estatutarias marcadas por las notas de dependencia, ajenidad y alteridad sin que pueda automáticamente negarse tales notas y, por ende, la aplicación del citado precepto, a los perceptores de rendimientos del artículo 17.2 LIRPF.

Y, con base en dicha interpretación, dimos respuesta en la resolución de 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022) a la cuestión aquí controvertida al afirmar:

Continuación cita resolución TEAC de 19 de julio de 2024 (RG 8517/2022) la negrita es de la resolución y el subrayado es añadido:

<<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 derivan 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>>

Se pone de manifiesto, por tanto, que la relación que une a los miembros del Consejo de Administración con su empresa en lo tocante al desempeño de las tareas que les corresponde como tales no es una relación laboral o estatutaria marcada por las notas de dependencia, ajenidad y alteridad por lo que las dietas percibidas en el marco de dicha relación jurídica no tienen derecho a la aplicación del artículo 9 RIRPF -siendo, a estos efectos, carente de relevancia jurídica que su regulación se contenga en el apartado segundo del artículo 17 LIRPF-. En definitiva, las dietas percibidas por los administradores en su condición de tales no pueden beneficiarse de la exclusión de tributación del artículo 9 RIRPF porque en dicha relación sociedad-administrador no se dan las notas de dependencia, ajenidad y alteridad propias de una relación laboral o estatutaria:

Así, si el administrador o miembro del Consejo de Administración recibe de la sociedad únicamente retribuciones en virtud de dicha relación mercantil sin ostentar, adicionalmente, la condición de empleado, no tendrá derecho a aplicar el artículo 9 RIRPF por lo que la totalidad de las dietas que perciba quedarán sujetas a imposición efectiva en su impuesto personal.

Por el contrario, si además de ser administrador, ostenta la condición de empleado de la sociedad pagadora, deberá analizarse el origen o causa de las dietas sin poderse negar la exoneración de gravamen únicamente en atención a su condición de administrador debiéndose, a tal fin, recordar que no es posible en invocación de la teoría del vínculo, entender que la relación mercantil absorbe la relación laboral, sino que habrá que considerar las rentas satisfechas de forma independiente para su condición de Administrador y de empleado de la Compañía.

Tesis de este Tribunal Central que, dicho sea, no choca con la jurisprudencia del Tribunal Supremo invocada por el TEAR de Andalucía en la resolución impugnada. Jurisprudencia que, si bien no alcanzaba a enjuiciar la cuestión aquí controvertida (esto es, a si las dietas satisfechas a un administrador podían beneficiarse del artículo 9 RIRPF), sí analizó sobre quién recaía la carga de la prueba de acreditar el cumplimiento de los requisitos del precepto en casos en que el perceptor era administrador. Valoración que suponía, a juicio del TEAR, "admitir, si quiera implícitamente, la aplicabilidad del artículo 9 RIRPF".

Criterios casacionales contenidos en las STS de 18/05/2020 Nº de Recurso 4002/2018 y STS de 22/07/2021 Nº de Recurso 7485/2019 que, como decimos, son plenamente compatibles con el criterio que este TEAC mantuvo en la resolución de 18 de julio de 2024 y que reiteramos en la presente unificación de criterio .

Compatibilidad que existe en la medida en que en esas sentencias el administrador societario al que se había exigido el cumplimiento de la carga probatoria era, además, empleado de la sociedad. Por ello, según hemos concluido en líneas precedentes, por las dietas percibidas en su condición de empleado en las que concurrían las notas de dependencia, ajenidad y alteridad, sí tenía derecho a aplicar el artículo 9 RIRPF siendo, por tanto, coherente analizar sobre quién recaía la carga de la prueba de la exoneración de gravamen:

STS de 18/05/2020 Nº de Recurso 4002/2018:

<<el problema que se suscita en el caso de autos es sencillo: se trata de determinar a quién corresponde probar la realidad de los gastos de locomoción y de manutención y estancia en establecimientos de hostelería abonados por la empresa a sus empleados cuando éstos, ***además****, ejercen funciones de dirección o administración en la empresa pagadora>>*

STS de 22/07/2021 Nº de Recurso 7485/2019:

<<Nos preguntaba el auto citado si las reglas de distribución de la carga de la prueba en esta materia deben alterarse cuando el perceptor de las dietas sea, al mismo tiempo, administrador de la sociedad que las abona. De lo hasta aquí razonado se desprende que esa condición de administrador podrá tener relevancia en cuanto a la acreditación de la realidad del presupuesto de hecho de

las dietas en atención a las circunstancias del caso y, específicamente, a tenor de la forma de conducirse que haya tenido la Administración en el procedimiento de comprobación correspondiente

Dicho de otro modo, la condición de trabajador/administrador del perceptor de la dieta no determina per se que sea éste el que, ineluctablemente, deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia>>

Con base en lo hasta aquí razonado, se pone de manifiesto que la respuesta a la cuestión controvertida de la presente unificación se ha alcanzado de conformidad con la argumentación jurídica contenida en la resolución de este TEAC de 19 de julio de 2024, RG 8517/2022. Resolución cuya argumentación este TEAC comparte en la presente resolución dictada en unificación de criterio y que, por tanto, reafirmamos.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), acuerda DESESTIMARLO y fijar el siguiente criterio:**

El régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) únicamente resulta aplicable a relaciones laborales o estatutarias en las que se dan las notas de dependencia, alteridad y ajenidad.

No es correcto afirmar que no tienen derecho a aplicar el citado precepto reglamentario los contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), puesto que pueden también obtener rendimientos que cumplan el requisito del párrafo anterior.

Los administradores o miembros del Consejo de Administración no tendrán derecho a aplicar el régimen previsto en el artículo 9 RIRPF por las dietas que perciban en atención al desempeño de las tareas que les corresponden como tales, es decir, en virtud de dicha relación mercantil, pudiendo, sin embargo, aplicar dicho régimen a aquellas dietas que viniesen impuestas por su relación laboral con la sociedad. Deberá, a tal fin, analizarse el origen o causa de las dietas.