

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC056670

DGT: 26-10-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3291/2015

**SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie.** *Plan de entrega gratuita de acciones en función del cumplimiento en 2014 de los objetivos fijados a determinado colectivo de trabajadores.* Para la aplicación de la exención de 12.000 € anuales previstos en la ley sobre los rendimientos derivados de la entrega gratuita de acciones, en primer lugar, se exige que los beneficiarios de la entrega de acciones o participaciones sean trabajadores en activo y que, en el caso de los grupos de sociedades que cumplan los requisitos del artículo 42 del Código de Comercio, los beneficiarios sean trabajadores de cualquier sociedad del grupo cuando lo que se entregue sean acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo. Asimismo, la entrega debe realizarse por la empresa en la que los trabajadores prestan sus servicios o por otra del grupo. Por otra parte, se requiere que la oferta de acciones se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de éstos en la misma, por lo que al quedar limitada a los trabajadores que hayan superado el periodo de prueba fijado en su contrato, tengan un contrato indefinido y tengan establecida una retribución variable, a lo que se une en dos sociedades, el requisito adicional de pertenecer a un determinado grupo profesional -o bien, en una de ellas, haber sido designado por el Consejo de Administración, en caso de no pertenecer a dicho grupo-, en ninguna de las empresas del grupo se cumpliría el requisito de que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos sus trabajadores, resultando en consecuencia inaplicable la referida exención.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 42.  
RD 484/2007 (Rgto. IRPF), art. 43.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La sociedad anónima consultante es la sociedad dominante de un grupo, habiendo aprobado la Junta General de Accionistas en mayo de 2014 un Plan de Entrega Gratuita de Acciones que se ejecutará en 2015 en función del grado de cumplimiento en 2014 de los objetivos fijados.

Entre otras condiciones del Plan, en lo que se refiere a los posibles beneficiarios, se establece que en cada empresa del grupo que lo apruebe serían los trabajadores que hayan superado el periodo de prueba fijado en su contrato, tengan un contrato indefinido y tengan establecida una retribución variable.

Adicionalmente a las condiciones anteriores, en una de las sociedades del grupo se exige que los empleados pertenezcan a un determinado grupo profesional, y en otra sociedad, que pertenezcan a dicho grupo o que no perteneciendo, hayan sido designados por el Consejo de Administración, no pudiendo los designados superar el número de 25.

**Cuestión planteada:**

Aplicación, sobre los rendimientos derivados de la entrega gratuita de acciones en el año 2015, de la exención de 12.000 euros anuales prevista en el artículo 42.3 f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y si el requisito de que la oferta de acciones se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, debe exigirse para cada empresa, o conjuntamente para todo el grupo o subgrupos de empresas.

**Contestación:**

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, dispone que “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”.

Por su parte, el artículo 42.1 de la LIRPF señala que “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”.

Conforme con lo anterior, la entrega gratuita de acciones a los trabajadores de la sociedad, por su condición de tales, se califica como rendimiento del trabajo en especie.

En cuanto a la posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3 de la LIRPF, dicho precepto establece que estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

“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 43 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone:

“1. Estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie previstos en el artículo 42.3.f) de la Ley del Impuesto correspondientes a la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

1.º La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.

2.º Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o administración pública titular de las acciones.

2. La aplicación de lo previsto en el apartado anterior exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.

No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por este Impuesto.

2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por ciento.

3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3.º anterior motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.”

Por tanto, en primer lugar, se exige que los beneficiarios de la entrega de acciones o participaciones sean trabajadores en activo y que, en el caso de los grupos de sociedades que cumplan los requisitos del artículo 42 del Código de Comercio, los beneficiarios sean trabajadores de cualquier sociedad del grupo cuando lo que se entregue sean acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo.

Asimismo, la entrega debe realizarse por la empresa en la que los trabajadores prestan sus servicios o por otra del grupo.

Por otra parte, se requiere que la oferta de acciones se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de éstos en la empresa.

En ese sentido, el artículo 43.2.1º del Reglamento del Impuesto exige “Que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la

empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones”, por lo que el cumplimiento del requisito relativo a que la entrega se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, debe entenderse referido a cada empresa individualmente considerada.

En su escrito, el consultante manifiesta que la oferta no se dirige a todos los trabajadores de cada una de las empresas que apruebe el Plan, ya que va a quedar limitada a los trabajadores que hayan superado el periodo de prueba fijado en su contrato, tengan un contrato indefinido y tengan establecida una retribución variable, a lo que se une en dos sociedades, el requisito adicional de pertenecer a un determinado grupo profesional –o bien, en una de ellas, haber sido designado por el Consejo de Administración, en caso de no pertenecer a dicho grupo-, por lo que en ninguna de las empresas del grupo se cumpliría el requisito de que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos sus trabajadores, resultando en consecuencia inaplicable la referida exención.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.