

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0784-24
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	17/04/2024
Normativa	LIRPF. Ley 35/2006, arts. 17 y 18.

Descripción de hechos

El consultante es consejero ejecutivo de una entidad desde septiembre de 2023. Según señala, el 31 de marzo de 2021 firma un contrato con dicha entidad en el que se regulan sus funciones como Chief Administrative Officer, y entre otros, se regula sus retribuciones por el desempeño de sus funciones ejecutivas, estableciendo, una parte fija, otra variable y otra extraordinaria. En cuanto a esta última, en julio de 2021 la compañía aprobó un plan de incentivos para determinados directivos, denominado "Phantom Plan", basado en la revalorización de unas participaciones teóricas en las que se divide el capital social de la compañía (las phantom shares). Según el Plan, los empleados adheridos al mismo recibirán un determinado porcentaje de phantom shares, que se establece sobre del 12 por ciento del capital social de la entidad, que les darán el derecho a percibir un importe denominado "importe acumulado", que se calculará aplicando el porcentaje de phantom shares concedidas a la diferencia entre el precio de venta de las participaciones de la compañía y el valor de adquisición de estas, titularidad del socio único de la misma. Así, en el Phantom Plan se establece que el consultante puede ejercitar los derechos correspondientes a las phantom shares concedidas y percibir el "importe acumulado" cuando se produzca un evento de liquidez, debiendo ser satisfecho dicho importe acumulado dentro de los 180 días siguientes a la comunicación efectuada por el consultante ejerciendo tales derechos y siempre que se haya efectuado el pago de la venta de las participaciones de la compañía. A estos efectos, según el Plan se entiende por evento de liquidez la adquisición del 100 por 100 de las participaciones sociales de la compañía por un tercero. Finalmente, se manifiesta que el evento de liquidez se produjo el 5 de mayo de 2023 fecha en que se conceden al consultante las phantom shares pendientes en dicha fecha (un 37,65 por ciento), habiendo sido concedidas el 17 de noviembre de 2022 un 49,75 por ciento de las mismas, y el 12,60 por ciento restante el 31 de diciembre de 2022.

Cuestión planteada

Tributación del importe percibido por el consultante en 2023.

Contestación completa

En primer lugar, debe indicarse, teniendo en cuenta el cargo de consejero ejecutivo del consultante, que la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de

29 de noviembre) –en adelante LIRPF-, que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.

En consecuencia, el importe percibido por el consultante en 2023, conforme a lo establecido en el Phantom Plan tras producirse el evento de liquidez, tiene la consideración de rendimientos del trabajo.

Sentado lo anterior, en cuanto a la imputación temporal, el artículo 14 de la LIRPF, en su apartado 1 recoge la regla general para los rendimientos del trabajo estableciendo su imputación “al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”, exigibilidad que vendrá determinada por el momento en que el perceptor pueda exigir su pago. Por tanto, en el caso planteado, según los términos del Phantom Plan, el denominado “importe acumulado” es exigible por el consultante en el momento en el que se produzca el “evento de liquidez”, y será satisfecho a partir de dicha fecha (en un plazo de 180 días desde la comunicación realizada por el consultante). En consecuencia, habida cuenta de que se ha producido el evento de liquidez el 5 de mayo de 2023, el importe objeto de consulta deberá imputarse al período impositivo 2023.

En este punto, debe tenerse en cuenta, que, frente a lo considerado por el consultante, la concesión de las “phantom shares” no suponen la obtención de rendimientos del trabajo para el consultante, si no el reconocimiento del derecho a percibir un determinado importe en caso de que se produzcan las condiciones establecidas en el Phantom Plan.

Por último, en cuanto a la posibilidad de aplicar la reducción del 30 por ciento, el artículo 18.2 de la LIRPF dispone lo siguiente:

“2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

(...)”.

Por su parte, el artículo 12.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2004, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, enumera aquellos rendimientos del trabajo que, a efectos de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF, y siempre que se imputen en un único período impositivo, se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Las cantidades objeto de consulta no pueden encuadrarse dentro de ninguno de los conceptos enumerados en dicho artículo.

Descartada su calificación reglamentaria de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, la aplicación de la reducción del 30 por ciento exigiría estar ante rendimientos que tuvieran un período de generación superior a dos años siempre que se imputen en un único período impositivo.

Partiendo de lo expuesto en el escrito de consulta sobre el Plan, en el presente caso, no se aprecia la existencia de un período de generación superior a dos años, puesto que tal y como se indica en su escrito, la consolidación de los derechos correspondientes a las phantom shares (respecto de un 49,75 por ciento de las mismas) se produjo en noviembre de 2022, por lo que en dicha fecha puede entenderse iniciado el período de generación. En consecuencia, dado que el rendimiento del trabajo objeto de consulta es exigible en mayo de 2023 no concurre la existencia de un período de generación superior a dos años, y por tanto, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF no resultará de aplicación.

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.

