

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	V0657-13
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	04/03/2013
<b>NORMATIVA</b>	LIRPF, 35/2006, arts. 7 j), 7 p) y 17; RIRPF, RD 439/2007, arts. 2 y 6.
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La fundación consultante, en <b>colaboración</b> con otra fundación, viene desarrollando un plan de becas de formación, especialización y perfeccionamiento de las distintas facetas de la actividad periodística, ofreciendo <b>prácticas</b> remuneradas a <b>alumnos</b> de distintas universidades en la fundación. Durante el primer año, las <b>prácticas</b> se desarrollan en territorio español y, en el segundo, en el extranjero. En el <b>convenio</b> de <b>colaboración</b>, firmado entre ambas fundaciones, se establece que la fundación consultante suscribirá convenios con todas las facultades de Ciencias de la Información y Comunicación de las universidades españolas a fin de enmarcar académicamente la formación práctica objeto de estas becas. La actividad a desarrollar por los becarios será pura y exclusivamente de formación y en ningún caso tendrá carácter contractual. La condición de beneficiario de la beca no implicará relación laboral alguna con las partes firmantes del <b>Convenio</b>. La selección de los becarios se hará entre estudiantes del último curso de Ciencias de la Información o Comunicación. En los distintos convenios firmados por la consultante con diversas universidades, las <b>prácticas</b> se enmarcan en el programa de practicum de las distintas licenciaturas (actualmente grados).</p> <p>La ayuda económica para la realización de las <b>prácticas</b> consiste en una bolsa de estudios de X euros mensuales durante el primer año e Y euros mensuales durante el segundo. Adicionalmente, en concepto de ayuda a la vivienda, se contempla una ayuda mensual durante la estancia del becario en el extranjero. Igualmente perciben una ayuda para desplazamiento.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Si resultan de aplicación a las referidas becas las exenciones previstas en las letras p) o j) del artículo 7 de la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>El artículo 17.2.h) 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, califica como rendimientos del trabajo, en todo caso, a “las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley”.</p> <p>El artículo 7 de la LIRPF, en su letra p), dispone que estarán exentos “los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.</li><li>2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un <b>convenio</b> para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.</li></ol>

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”.

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF.

Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión “trabajos” que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En el presente caso, en el escrito de consulta se indica que la condición de beneficiario de la beca no implicará relación laboral alguna con las partes firmantes del **Convenio**.

Para que resulte aplicable la exención mencionada, se exige que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, lo cual no acontece en el supuesto de las becas objeto de la presente consulta, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario ni para la entidad convocante de las becas ni para las demás partes firmantes del **Convenio**.

En consecuencia, en el caso consultado no resultará aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Por otra parte, la letra j) del artículo 7 de la LIRPF establece que estarán exentas:

“j) Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.”

En desarrollo de este precepto legal, el artículo 2 del RIRPF establece lo siguiente:

“1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

Tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

b) Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la

Comunidad Autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

c) Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

(...)"

Las becas objeto de consulta, al no incluirse en el ámbito descrito por el citado Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, no estarán amparadas por la exención del artículo 7 j) de la LIRPF en condición de becas de investigación.

No obstante, cabe analizar la posibilidad de que dichas becas estén exentas con arreglo al primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF.

En el escrito de consulta se manifiesta que a ambas fundaciones les resulta de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la citada Ley 49/2002.

Asimismo, el ámbito de aplicación objetivo de la exención referida en el primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF comprende las becas percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, para todos los niveles y grados del sistema educativo.

Dentro de los estudios reglados del sistema educativo español se encontraría la enseñanza universitaria, que, a su vez, puede ser de grado, master o doctorado, según lo establecido en el artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (BOE de 4 de mayo) y en el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales (BOE de 30 de octubre).

El citado Real Decreto 1393/2007, en su artículo 12, establece las directrices para el diseño de títulos de Graduado, disponiendo en su apartado 6 que "si se programan **prácticas** externas, éstas tendrán una extensión máxima de 60 créditos y deberán ofrecerse preferentemente en la segunda mitad del plan de estudios".

Por su parte, el Real Decreto 1707/2011, de 18 de noviembre, por el que se regulan las **prácticas** académicas externas de los estudiantes universitarios (BOE de 10 de diciembre), en su artículo 4, relativo a las modalidades de **prácticas** académicas externas, dispone que "las **prácticas** curriculares se configuran como actividades académicas integrantes del Plan de Estudios de que se trate", señalando en su artículo 5.1 lo siguiente: "a) Las **prácticas** externas curriculares tendrán la duración que establezca el plan de estudios correspondiente en los términos establecidos por el artículo 12.6 del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre". Asimismo, en el artículo 8, entre los requisitos que los estudiantes deberán cumplir para la realización de las **prácticas** externas, figura, en la letra b) del apartado 2: "b) En el caso de **prácticas** externas curriculares, estar matriculado en la asignatura vinculada, según el Plan de Estudios de que se trate".

En el presente caso, en el **convenio** de **colaboración** firmado entre la consultante y la otra fundación se indica que estamos ante "un programa bianual para la formación de 30 becarios" (estipulación primera), que la fundación consultante suscribirá convenios con todas las Facultades de Ciencias de la Información y Comunicación de las universidades españolas a fin de enmarcar académicamente la formación práctica de estas becas, quedando la puesta en marcha de este programa de becas sujeta a la elaboración de estos convenios (estipulación segunda), "la selección de los becarios se hará entre estudiantes del último curso..." (estipulación sexta.2) y en el Anexo a dicho **convenio** se cita lo siguiente: "anuncia la convocatoria de 30 becas destinadas a licenciados en Ciencias de la Información para realizar dos años de **prácticas formativas**".

Aunque dicho **convenio** de **colaboración** se refiere a becas destinadas a licenciados, en el escrito de consulta se manifiesta que en los distintos convenios firmados por la consultante con las diversas universidades, las **prácticas** se enmarcan en el programa de practicum de las distintas licenciaturas (actualmente grados). Al respecto, cabe indicar que se ha aportado copia de tres convenios firmados por la consultante con tres distintas universidades españolas. En el **convenio** firmado el 16 de julio de 2010, para la realización de **prácticas** por estudiantes universitarios, consta, en su cláusula tercera, que "estas **prácticas**, según versión, podrán ser convalidadas por créditos", sin que pueda extraerse del mismo que quedan enmarcadas en el programa de practicum de la licenciatura o grado, tal y como se manifiesta en el escrito de consulta. En el firmado en noviembre de 2006, en sus estipulaciones segunda y tercera, se cita que "las **prácticas** de que trata el presente **convenio** forman parte de una asignatura denominada Practicum, ... en el cuarto curso del Plan de Estudios de la Licenciatura", realizándose las **prácticas** en horario compatible con la asistencia de los **alumnos** a clases en la universidad, dato que parece contraponerse al hecho de que el segundo año del programa objeto de consulta se realiza en el extranjero.

Por último, en el tercer **convenio** aportado, se manifiesta que el Plan de Estudios de la universidad prevé la realización de **prácticas** especializadas por parte de los **alumnos** en el tercer trimestre del segundo y último curso de la licenciatura (segundo ciclo), en el marco de la asignatura Practicum. Por tanto, la duración de las **prácticas** en el marco de la asignatura Practicum a las que se refiere este tercer **convenio** es únicamente de tres meses.

A la vista de la documentación aportada cabe concluir que únicamente aquellas ayudas económicas que se concedan para la realización de **prácticas formativas** que formen parte de un plan de enseñanzas universitarias oficiales, es decir, en el presente caso, de los planes de estudios conducentes a la obtención de los correspondientes títulos universitarios oficiales de grado, estarán amparadas por la exención regulada en el artículo 7 j) de la LIRPF.

Por el contrario, en la medida en que las **prácticas formativas**, para cuya realización se otorguen las ayudas económicas objeto de consulta, se concedan al margen de los planes de estudios conducentes a la obtención de un título universitario oficial, es decir, cuando la realización de dichas **prácticas formativas** no constituya un requisito para la obtención de los correspondientes títulos universitarios oficiales, a dichas ayudas no les resultará aplicable la 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.