

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1194-13
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	09/04/2013
NORMATIVA	LIRPF Ley 35/2006, art. 17.1; RIRPF. RD 439/2007, arts. 75, 80 y 82.
DESCRIPCION-HECHOS	Indemnizaciones satisfechas a los miembros -personal externo de la Universidad de referencia- de los tribunales de oposiciones, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.
CUESTION-PLANTEADA	<ul style="list-style-type: none">- Tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de dichas cantidades indemnizatorias por asistencia en la participación a tribunales previstos en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo.- Aplicación del régimen de exoneración de gravamen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia a que se refiere el artículo 9 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo).- Tipo de retención aplicable a dichas indemnizaciones.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 1.1 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio, determina en su párrafo d) que darán origen a indemnización o compensación las “asistencias por concurrencia a Consejos de Administración u órganos Colegiados, por participación en tribunales de oposiciones y concursos y por la colaboración en centros de formación y perfeccionamiento del personal de las Administraciones públicas”.</p> <p>A su vez, el artículo 27.1 del mismo Real Decreto dispone que “se entenderá por «asistencia» la indemnización reglamentaria que, de acuerdo con lo previsto en los artículos siguientes proceda abonar por:</p> <p>“(…).</p> <p>b) Participación «en tribunales de oposiciones y concursos encargados de la selección de personal o de pruebas cuya superación sea necesaria para el ejercicio de profesiones o para la realización de actividades».</p> <p>c) (…)”.</p> <p>Para calificar, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la “asistencia”, se hace preciso acudir al 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), que considera “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”. En este sentido procede señalar que las indemnizaciones satisfechas en concepto de “asistencia” a los miembros de los tribunales de oposiciones, conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio, deben calificarse como rendimientos del trabajo, lo que comporta (al no estar amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente) su sometimiento a retención a cuenta del Impuesto, tal como establece el artículo 75.1,a) del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31).</p> <p>En cuanto al tipo de retención aplicable, para su determinación se hace preciso acudir al artículo 80 del mismo Reglamento, donde se establece lo siguiente:</p>

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1º. Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

2º. El determinado conforme con el procedimiento especial aplicable a perceptores de prestaciones pasivas regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

3º. El 35 por ciento (42 por ciento en 2012 y 2013) para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

4º. El 15 por ciento (21 por ciento desde 1 de septiembre de 2012 hasta 31 de diciembre de 2013; 19 por ciento a partir del 1 de enero de 2014) para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

5º. El 15 por ciento para los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, salvo cuando resulten de aplicación los tipos previstos en los números 3º ó 4º de este apartado.

2. Cuando se trate de rendimientos de trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

(...)”.

Por tanto, en el presente caso, y no tratándose de ninguno de los otros supuestos que recoge el apartado 1, el tipo de retención aplicable será el que resulte de la aplicación del procedimiento general para determinar el importe de la retención establecido en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto.

Por lo que se refiere a la aplicación del régimen previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, referente a la exoneración de gravamen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, procede señalar que no es aplicable al caso planteado en relación al personal externo de la Universidad consultante.

Dicho régimen requiere a efectos de la exoneración de las asignaciones para gastos de locomoción, que se trate de 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, ...”, requisito éste que no se da respecto al personal externo de la Universidad (art. 9-A-2) del Reglamento.

Por otra parte, en lo que concierne a los gastos de manutención y estancia, la norma reglamentaria (art. 9-A-3 del Reglamento) exige que tiene que tratarse de desplazamiento a un municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, circunstancia ésta que no sucede en relación al antes referido personal externo de la Universidad y que conllevaría igualmente a la no eficacia del régimen previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante lo anterior, para aquellos contribuyentes que no tienen una relación laboral o estatutaria, en el presente caso personal externo de la Universidad, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrirse en gastos de desplazamiento que sean consecuencia de la actividad desarrollada por estas personas, en este caso de las funciones como miembros de tribunales de oposiciones de la Universidad, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 9 del Reglamento, pues precisamente en casos como el aquí planteado el trabajo parece que se realiza en la propia sede del centro pagador, la Universidad donde se reúnen los miembros de los tribunales para realizar sus funciones.

En estos supuestos a la Universidad se le producen unos gastos como consecuencia de las sesiones de los tribunales, entre los que se encuentran los de desplazamientos de sus miembros, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente, de la prestación de un servicio de estos miembros, del mismo modo que no existe renta cuando una persona utiliza los medios que le pone a su disposición su pagador para desarrollar su actividad, como, por ejemplo, por la utilización de la sala de reuniones.

No obstante, para que pueda apreciarse que existe un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso de la Universidad, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que como consecuencia de la relación que une al contribuyente con el pagador no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso la Universidad, tengan por objeto poner a disposición de los miembros de los tribunales de oposiciones los medios para que estos puedan realizar sus funciones, entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el «pagador» se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

En consecuencia:

- Si la Universidad pone a disposición de los miembros de los tribunales los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.

- Si la Universidad reembolsa a dichos miembros de los tribunales de oposiciones los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención.

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.