

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2344-12
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	10/12/2012
<b>NORMATIVA</b>	LIRPF. Ley 35/2006, Artículo 17-1
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>Indemnizaciones satisfechas 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 el servicio.</p> <p>Dichos miembros pueden ser personal de la propia Universidad o de otras universidades o entidades extranjeras.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Tratamiento fiscal que debe darse a las cantidades abonadas en concepto de dietas de manutención y gastos de viaje a los miembros de los tribunales que no pertenecen a la Universidad de Valladolid.</p> <p>¿Es de aplicación el régimen de exoneración de gravamen del artículo 9 del Reglamento del Impuesto?</p> <p>Calificación de estos rendimientos en el caso de personal No Residente a efectos de la aplicación del convenio para evitar la doble imposición.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>Con carácter previo se hace la consideración de que la presente contestación se realiza entendiendo que las cantidades que abona la entidad consultante se efectúan conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.</p> <p>A.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <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”. Al derivar la “asistencia” de la relación laboral o estatutaria del personal al servicio de las Administraciones Públicas, procede su calificación como rendimientos del trabajo, lo que comporta (al no estar</p>

amparada por ninguno de los supuestos de exención o no sujeción establecidos legalmente), pues se trata de percepciones diferentes de las dietas y asignaciones para gastos de viaje a que se refiere el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, su sometimiento a retención a cuenta del Impuesto, tal como establece el artículo 75.1,a) de dicho Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31).

## B.- Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En cuanto a lo que compete a la tributación por este Impuesto, aunque no se ofrece suficiente información al respecto, se considera que las personas convocadas por la Universidad española aceptan formar parte de estos tribunales con carácter voluntario, lo cual induce a considerar que nunca estaríamos ante desplazamientos impuestos por motivos laborales, hecho este que, de acuerdo a la normativa reglamentaria al efecto, elimina toda posibilidad de que cualquiera de estas percepciones puedan considerarse como dietas exceptuadas de gravamen. En tal caso debe analizarse la tributación de estas rentas.

Cuando resulte de aplicación un convenio para evitar la doble imposición habrá que estar a lo dispuesto en él, razón por la cual no puede darse una respuesta uniforme. Aún así, la mayoría de los Convenios firmados por España se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE (MOCDE) cuyas disposiciones analizamos a continuación para determinar a qué país, España o el país de residencia, corresponde el gravamen de estas rentas.

En cualquier caso, para la aplicación del correspondiente Convenio deberá aportarse el certificado de residencia en el país correspondiente, emitido por las autoridades fiscales competentes.

En primer lugar se debe calificar la renta para determinar qué artículo Convenio resulta aplicable. Entre las categorías de rentas recogidas en el MOCDE están los rendimientos de trabajo. Para determinar si esta renta debe calificarse como rendimientos de trabajo a efectos del Convenio los Comentarios al MOCDE del artículo 15 disponen:

Párrafo1. “El apartado 1 del artículo 15 establece la regla general aplicable a la imposición de la renta del trabajo dependiente (con excepción de las pensiones) según la cual dicha renta puede someterse a imposición en el Estado donde el trabajo se ejerce efectivamente. En ocasiones, dirimir si los servicios se prestan o no en el ejercicio de un trabajo dependiente puede generar dificultades que se comentan en los párrafos 8.1 y siguientes. (...)”

En concreto, el párrafo 8.7 dispone: “8.7 Dado que el concepto de trabajo dependiente al que se refiere el artículo 15 se determinará de conformidad con la normativa interna del Estado que aplica el convenio (con sujeción a la limitación descrita en el párrafo 8.11 y salvo que el contexto de un convenio concreto lo exija de otro modo), se deduce que un Estado que considera tales servicios como servicios prestados por razón de un trabajo dependiente, aplicará el artículo 15 en consecuencia. (...)”

Esta remisión a la normativa interna se corrobora en el artículo 3.2 del MOCDE que determina:

“2 Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado.”

Por lo tanto se calificará el rendimiento tal como lo haga la normativa interna. Resulta aplicable entonces lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR).

El artículo 13.3 del TRLIRNR determina:

“Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.”

Puesto que el TRLIRNR no recoge una definición de rendimientos de trabajo, en la medida en que en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se califiquen como rendimientos de trabajo así deben ser calificadas en el IRNR.

El tratamiento de las “Rentas de Trabajo Dependiente” en el MOCDE se recoge en el artículo 15, que indica lo siguiente:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.(...)”

Este artículo atribuye al Estado de la residencia la potestad exclusiva para gravar los rendimientos de trabajo, salvo que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado, en cuyo caso se regula la tributación compartida. Por tanto, para el caso de los residentes en un país con el que España tenga firmado un convenio para evitar la doble imposición que les resulte de aplicación, que siga el modelo OCDE, la renta obtenida por participar en los tribunales citados también podrá someterse a imposición en España, puesto que el pagador, la Universidad, es residente en España (letra b)). En este caso, el régimen de tributación se recoge en el TRLIRNR.

En el supuesto de que los miembros de los tribunales sean residentes en un país con el que España no tenga firmado un Convenio para evitar la doble imposición que les resulte de aplicación, el régimen de tributación de las cantidades que perciban se recoge también en TRLIRNR, como se describe a continuación.

El artículo 13.1.c) del TRLIRNR establece que se consideran rentas obtenidas en territorio español, entre otras, las siguientes:

“c) Los rendimientos de trabajo:

1º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2º y 3º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.”

Dado que se trata de una actividad personal desarrollada en territorio español, se considera que son rendimientos del trabajo obtenidos en dicho territorio.

Ahora bien, el artículo 14 del TRLIRNR considera entre las rentas exentas las recogidas en su apartado 1.b) que cita:

“b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.”

Si las rentas a que se hace referencia en el escrito de consulta cumplieran estos requisitos, circunstancia que se desconoce, estarían exentas en España. En otro caso se trataría de un rendimiento de trabajo sujeto en España a tributación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 24 y siguientes del TRLIRNR, con la correspondiente obligación de practicar retención por la entidad pagadora.

El artículo 31 del TRLIRNR determina la forma en la que debe realizarse la retención que debe practicar la consultante. En concreto, el apartado 2 dispone:

“2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.”

Por último, el apartado 5 de este mismo artículo 31 determina: “5.El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.”

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.