

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta	V2051-22
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	23/09/2022
Normativa	LIRPF, 35/2006, Arts. 7 j, 17. RIRPF , RD 439/2007, Arts. 2 y 9.A.3.a).
Descripción de hechos	<p>El consultante, quien trabaja como personal docente e investigador (como Profesor Ayudante Doctor) en una universidad española, ha resultado beneficiario de una Ayuda para la recualificación del profesorado universitario funcionario o contratado, en virtud de convocatoria realizada por su universidad. De acuerdo con esta convocatoria, las ayudas de la modalidad de la que ha sido beneficiario el consultante tienen por objeto "la recualificación del profesorado universitario funcionario o contratado de la Universidad de Sevilla mediante estancias de formación en una universidad o centro de investigación públicos nacionales o extranjeros distintos a la Universidad de Sevilla. Estas ayudas tendrán una duración de un año. Podrían solicitarse y disfrutarse en un solo periodo de un año o en dos periodos de seis meses cada uno, con un periodo máximo de 12 meses entre ambos periodos, no pudiendo finalizar después del 31 de diciembre de 2024. Los Profesores Ayudantes Doctores mantendrán la reserva de plaza en la universidad en la que estuvieran contratados, sin pérdida de antigüedad, durante el tiempo de duración de la estancia de formación financiada con estas ayudas. El profesor disfrutará de una licencia septenal de un año en los términos establecidos en la Normativa sobre licencias septenales en el marco de la convocatoria de ayudas para la recualificación del sistema Universitario español".</p> <p>Según explica, se trata de unas ayudas de movilidad para estancias en universidades extranjeras. En el caso del consultante, la realiza en 2 años fiscales (2022 y 2023), en dos períodos de estancia de 6 meses cada año. La cuantía de la ayuda es equivalente al sueldo bruto anual del beneficiario a fecha de la concesión de la ayuda, más una prima adicional de movilidad del 20% de dicho sueldo bruto (el consultante indica que la universidad ha decidido pagar este importe -el equivalente al 120% del sueldo bruto- mensualmente en vez de abonarlo en dos pagos) y, además, el beneficiario recibe un pago único de 3.500 euros en concepto de gastos de traslado. El consultante añade que, además de la ayuda, mantiene el 40% de su sueldo bruto.</p>
Cuestión planteada	Respecto a la ayuda, conocer si le es de aplicación el régimen de dietas exceptuadas de gravamen previsto en el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de forma que se considere exceptuada de tributación la cuantía de 91,35 euros diarios en concepto de manutención en el extranjero por los citados dos períodos de 6 meses.
Contestación completa	<p>El artículo 9 del 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), en adelante RIRPF , regula la exceptuación de gravamen de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia dentro de unos límites económicos y temporales, exigiendo para su aplicación que se trate de desplazamientos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.</p> <p>El artículo 9 del RIRPF establece lo siguiente:</p> <p>“A. Reglas generales:</p> <p>1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y</p>

estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

(...)

3. Asignaciones para **gastos** de manutención y **estancia**. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los **gastos** normales de manutención y **estancia** en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por **gastos** en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para **gastos** normales de manutención y **estancia** en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por **gastos de estancia**, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los **gastos de estancia** que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por **gastos** de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para **gastos** de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

(...)

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

(...).

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para **gastos** de locomoción, manutención y **estancia** que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.

(...)"

El 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 del día 29), en adelante LIRPF, en su apartado 1, define los rendimientos íntegros del trabajo como "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 apartado 1, letra d), se establece que entre los rendimientos del trabajo se incluirán en particular: "las dietas y asignaciones para **gastos** de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y **estancia** en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan". Asimismo, dicho artículo, en su apartado 2, incorpora una relación de rendimientos a los que expresamente otorga la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que se encuentran, en su párrafo h), "las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley".

Tal y como ha reiterado este Centro Directivo, el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el artículo 9 del **RIRPF**, resultará de aplicación únicamente a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 de la LIRPF; rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada ésta por notas de dependencia y ajenidad.

Por el contrario si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 17 de la LIRPF, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen no se produce, por lo que el régimen del artículo 9 del **RIRPF** no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos

expresamente previstos en la norma. Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los **gastos** de desplazamiento en que puedan incurrir los beneficiarios de las ayudas objeto de consulta no le son de aplicación las normas del artículo 9 del **RIRPF**, pues, como se señaló con anterioridad, el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar **gastos** ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde éste radica.

Por otro lado, en este tipo de concesiones se adivina su carácter voluntario, lo cual induce a considerar que, en el presente supuesto, 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 pueda considerarse como dietas exceptuadas de gravamen en aplicación del artículo 9.A.3) del **RIRPF**. En este sentido, cabe traer a colación la resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2000, que ha establecido que a las becas postdoctorales para cursar estudios en el extranjero no les resulta de aplicación el régimen de dietas exoneradas de tributación, por tratarse, precisamente, de becas de solicitud voluntaria.

Por todo lo anterior, el régimen de dietas regulado en el artículo 9.A.3 del **RIRPF** no resulta de aplicación en el presente supuesto, al no existir una relación laboral o estatutaria en los términos anteriormente expuestos.

Por otra parte, indicar que el artículo 7 de la LIRPF, en su letra j), establece que estarán exentas:

“j) Las becas públicas, 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, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, 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 y fundaciones bancarias 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 aquellas 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.”

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 2 del **RIRPF**, el cual dispone:

“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, o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, 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.

A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 7.j) de la Ley, estarán exentas las becas 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, siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación al que se refiere el artículo 3 del citado real decreto. En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

A efectos de la aplicación del último inciso del artículo 7.j) de la Ley, las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las

Universidades. Además, cuando las becas sean convocadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013 en el desarrollo de su actividad de obra social, deberán igualmente cumplir los requisitos previstos en el segundo párrafo de este apartado.

2. 1.º El importe de la beca exento para cursar estudios reglados alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social, así como una dotación económica máxima, con carácter general, de 6.000 euros anuales.

Este último importe se elevará hasta un máximo de 18.000 euros anuales cuando la dotación económica tenga por objeto compensar **gastos** de transporte y alojamiento para la realización de estudios reglados del sistema educativo, hasta el nivel de máster incluido o equivalente. Cuando se trate de estudios en el extranjero dicho importe ascenderá a 21.000 euros anuales.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios de doctorado, estará exenta la dotación económica hasta un importe máximo de 21.000 euros anuales o 24.600 euros anuales cuando se trate de estudios en el extranjero.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, cuando la duración de la beca sea inferior al año natural la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

2.º En el supuesto de becas para investigación gozará de exención la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente.

3.º En el supuesto de becas para realización de estudios de doctorado y becas para investigación, la dotación económica exenta incluirá las ayudas complementarias que tengan por objeto compensar los **gastos** de locomoción, manutención y **estancia** derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas, así como la realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos a los de su adscripción para completar, en ambos casos, la formación investigadora del becario.”

De lo anterior se desprende que, para que una beca esté exenta al amparo del artículo 7.j) de la LIRPF, la legislación aplicable exige, entre otros requisitos, que se trate de becas públicas, entendiendo como tales a las concedidas por un ente u organismo del Sector Público siempre que la posibilidad de acceder a las becas sea de ámbito público, o de becas otorgadas por 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, así como, desde 1 de enero de 2015, de becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

Asimismo, la aplicación de dicha exención requiere que se trate de becas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo o de becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006 o que sean otorgadas 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 el presente caso, al no tratarse de becas para cursar estudios reglados ni de becas concedidas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, únicamente cabe analizar si podría resultar de aplicación el último inciso del artículo 7 j) de la LIRPF, en cuya virtud están exentas las becas otorgadas con fines de investigación en las que los potenciales destinatarios tengan necesariamente la condición de funcionario, personal al servicio de las Administraciones públicas o personal docente e investigador de las universidades.

El mencionado precepto tiene por objeto dejar exentas las becas para investigación recibidas por estos colectivos, siempre y cuando exista una relación entre la actividad investigadora a realizar como becario y la pertenencia a las mismas, en el sentido que dicha pertenencia constituya un requisito o mérito expresamente previsto por las bases de la convocatoria cuya acreditación es exigida y en su caso valorada a efectos de la posible concesión. Así, hay que destacar que:

- Las bases de la convocatoria han de prever de forma expresa la pertenencia a las mismas como un requisito o mérito a efectos de la concesión. Esto no significa que todos los beneficiarios de la beca han de tener la condición de funcionario o personal al servicio de las Administraciones Públicas o de personal docente e investigador de las universidades, si bien serán sólo estos últimos los que se beneficiarán de la exención.

- El ente convocante, cuando otorga la beca, conoce y ha valorado esta circunstancia. En este sentido la exención no puede quedar condicionada a la ulterior acreditación de la pertenencia a alguna de estas categorías, pues ello implicaría que la condición de beneficiario de la beca poco o nada tiene que ver con la condición de funcionario o profesor de universidad.

Asimismo, debe tratarse de ayudas que se concedan con fines de investigación.

En el presente caso, los requisitos para resultar beneficiario de la ayuda objeto de consulta son:

- i. Ejercer en la Universidad de Sevilla como Profesor Titular de Universidad, Profesor Contratado Doctor o Profesor Ayudante Doctor.
- ii. Solicitar la incorporación en una universidad o centro de investigación público distinto a la Universidad de Sevilla.
- iii. El profesorado titular de universidad y el contratado doctor no deberá superar diez años de servicio en dichas figuras.
- iv. No haber sido separado, mediante expediente disciplinario, del servicio de cualquiera de las Administraciones Públicas, ni hallarse inhabilitado para el desempeño de funciones públicas. En el caso de ser nacional de otro Estado, no hallarse inhabilitado o en situación equivalente, ni haber sido sometido a sanción disciplinaria que impida en su Estado el acceso al empleo público”.

Por tanto, cabe entender que las bases de la convocatoria contemplan la condición de funcionario, personal al servicio de las Administraciones públicas o personal docente e investigador de las universidades, como un requisito o mérito a efectos de la concesión. No obstante, de acuerdo con lo señalado anteriormente, la exención requiere, para su aplicación, que se trate de becas con fines de investigación. Según la convocatoria, el objeto de estas ayudas es “la recualificación del profesorado universitario funcionario o contratado de la Universidad de Sevilla mediante estancias de formación en una universidad o centro de investigación...”. Asimismo, en la base Decimocuarta figura que: “Los adjudicatarios de las ayudas deberán presentar, en el plazo máximo de dos meses tras la finalización de su actividad, una Memoria científico-técnica en la que deberán indicar las actividades realizadas y los resultados obtenidos, y la documentación acreditativa de los desplazamientos y de las estancias realizadas. La Memoria científico-técnica deberá ser cumplimentados de acuerdo con los modelos e instrucciones de justificación que se dicten al respecto”.

Por tanto, en la medida en que dichas ayudas se concedan con fines de investigación podrán estar exentas por aplicación de lo dispuesto en el último inciso del artículo 7.j) de la LIRPF y, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 2.2.2º del **RIRPF**, gozaría de exención “la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente”.

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.