

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051316

DGT: 10-06-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1518/2014

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Rendimientos íntegros. Becas. *Ayudas en el marco de la acción Proyectos de Movilidad Individual del programa sectorial «Leonardo da Vinci».* Las ayudas no están destinadas a cursar estudios en alguno de los niveles y grados del sistema educativo, sino que con carácter general tienen por objeto incentivar la movilidad a otros Estados miembros de la Unión Europea de los beneficiarios de la ayuda para mejorar sus conocimientos y experiencias en determinados ámbitos, sin que en ningún caso la formación teórica y/o práctica recibida como consecuencia de dichos programas forme parte de un plan de enseñanzas universitarias oficiales. En consecuencia, estas ayudas no están amparadas por la exención del art. 7. j) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Tampoco podrá encuadrarse en el ámbito de la exención del art. 7. p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) al no constituir propiamente trabajos efectuados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, lo cual no acontece con estas ayudas, 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 entidades que dan acogida al becario para la realización de las prácticas formativas correspondientes. Las becas son solicitadas con carácter voluntario, en propio interés de los becarios, sin que los desplazamientos respectivos vengan ordenados por un empleador, por lo que tampoco será de aplicación el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el art. 9 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), el cual resulta de aplicación únicamente a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el art. 17.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF); rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajeneidad. Por tanto, estas ayudas tienen la consideración de rendimientos del trabajo en virtud del art. 17.2. h) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) y como tales están sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7. j) y p) y 17.2.h).
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 2.1, 6, 9 y 80 y ss.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante satisface unas ayudas económicas subvencionadas con fondos comunitarios en el marco de la acción Proyectos de Movilidad Individual del programa sectorial "Leonardo da Vinci", el cual constituye un programa educativo europeo que tiene por objeto promover la movilidad de las personas físicas beneficiarias de aquellas a otros países de la Unión Europea para la realización de prácticas profesionales no laborales. La dotación económica de dichas ayudas persigue sufragar los gastos de locomoción, manutención y estancia de los beneficiarios por lo que su cuantía varía, entre otros criterios, en función del destino asignado.

Cuestión planteada:

Determinar si las ayudas derivadas del programa "Leonardo da Vinci" referido están sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

La presente contestación se realiza suponiendo que los beneficiarios de las ayudas objeto de consulta tienen su residencia fiscal en España en los ejercicios a los que deban imputarse las mismas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 9 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.

El artículo 17.2.h) de la LIRPF, califica como rendimientos del trabajo, en todo caso, a "las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley".

La letra j) del artículo 7 de la LIRPF establece que estarán exentas:

“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”.

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

En relación con la cuestión planteada cabe precisar que la acción Proyectos de Movilidad Individual del programa sectorial “Leonardo da Vinci” tiene como objetivo el fomento de la movilidad transnacional de los siguientes grupos objetivo:

- Personas que están recibiendo formación profesional inicial. No pertenece a dicho grupo el alumnado que cursa estudios en Ciclos Formativos de Grado Superior ni los que participan en cursos de formación ocupacional.

- Personas que ya han alcanzado un grado de formación profesional y/o educación y están en el mercado laboral, tanto en servicio activo como desempleados. En este grupo se incluyen, asimismo, los participantes en formación ocupacional, los titulados de Formación Profesional de Grado Superior y los titulados universitarios.

- Personas responsables de formación profesional y/o recursos humanos. En este grupo se incluyen profesorado, formadores, personal de la formación profesional, asesores de orientación, responsables de centros de formación y de planificación de la formación y la orientación laboral en las empresas.

Los objetivos generales de esta acción de movilidad dentro del programa sectorial Leonardo da Vinci son:

- Apoyar a los participantes en actividades de formación y de formación continua en la adquisición de y uso de conocimientos, habilidades y cualificaciones con miras al desarrollo personal.

- Aumentar el atractivo de la formación profesional y de la movilidad para las personas y facilitar la movilidad de trabajadores en formación.

- Apoyar las mejoras de la calidad e innovación de los sistemas, instituciones y prácticas de educación y formación profesional.

Al no tratarse de becas concedidas para investigación, la cuestión planteada se centra en determinar si las becas objeto de consulta se conceden para cursar estudios de carácter reglado.

A tal efecto, conviene precisar que 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 en España se consideran la enseñanza de régimen general: infantil, primaria, secundaria, formación profesional de grado superior y universitaria, que a su vez es de grado, máster o doctorado; y enseñanza de régimen especial: artística, de idiomas y deportiva (artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación –BOE de 4 de mayo–, 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– y Real Decreto 99/2011, de 28 de enero, por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado -BOE de 10 de febrero-).

De la información obrante en el expediente se desprende que las ayudas objeto de consulta no están destinadas a cursar estudios en alguno de los niveles y grados del sistema educativo, sino que cabe afirmar que con carácter general tienen por objeto incentivar la movilidad a otros Estados miembros de la Unión Europea de los beneficiarios de los programas mencionados para mejorar sus conocimientos y experiencias en determinados ámbitos, sin que en ningún caso la formación teórica y/o práctica recibida como consecuencia de dichos programas forme parte de un plan de enseñanzas universitarias oficiales.

En consecuencia, las ayudas objeto de la presente consulta no están amparadas por la exención del artículo 7 j) de la LIRPF.

Por otra parte, el artículo 7 p) de la LIRPF, establece que estarán exentos:

“Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

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.

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 convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

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 RIRPF.

Para poder aplicar la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF la norma exige que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

De la lectura de los objetivos del programa “Leonardo da Vinci” expuestos con anterioridad, se desprende que la actividad realizada por los beneficiarios de los mismos tienen un carácter fundamentalmente formativo, que no puede encuadrarse en el ámbito de la exención del artículo 7 p) al no constituir propiamente trabajos efectuados 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 ayudas 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 entidades que dan acogida al becario para la realización de las prácticas formativas correspondientes.

En consecuencia, en el caso consultado tampoco resultará aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Por último, el artículo 9 del RIRPF establece el régimen de dietas y asignaciones para gastos normales de manutención y estancia que quedan exonerados de gravamen. Además en la letra b), del apartado 3 del punto A de dicho artículo se señala que:

“Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

2.º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3.º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento“.

Los beneficiarios de las ayudas derivadas del programa “Leonardo da Vinci” no se encuentran incluidos en ninguna de las categorías a las que hace referencia el citado artículo. Tal y como ha reiterado este Centro Directivo, el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el artículo 9 del RIRPF, resulta de aplicación únicamente a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 de la Ley de Impuesto; rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajeneidad. La citada circunstancia no se da en el supuesto consultado, en el que las becas son solicitadas con carácter voluntario, en propio interés de los becarios, sin que los desplazamientos respectivos vengan ordenados por un empleador.

En consecuencia, las ayudas objeto de la presente consulta tienen la consideración de rendimientos del trabajo en virtud de la letra h) del artículo 17.2 de la LIRPF y como tales están sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para el cálculo de la retención se estará al procedimiento general establecido en los artículos 80 y siguientes del RIRPF.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.