

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051826

DGT: 01-08-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2105/2014

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Cuestiones generales. *Socios trabajadores de una cooperativa de trabajo asociado.* El régimen de dietas previsto en el art. 9 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF) únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral -estatutaria en el caso de los funcionarios públicos- en la que se dan las notas de dependencia y alteridad. Según el art. 104.2 de la Ley 5/1998, de Galicia (Cooperativas), la relación de los trabajadores con la cooperativa de trabajo asociado es societaria, por lo que a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que puedan incurrir los socios de trabajo de la cooperativa no le son de aplicación las normas del art. 9 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF). Por tanto, si la cooperativa pone a disposición de sus socios de trabajo los medios para que estos 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 socios y si la cooperativa reembolsa a los socios de trabajo los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, circunstancia que también concurriría respecto a los gastos de representación.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 17 y disp. derog. segunda.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 9.A.1.º.

Ley 5/1998, de Galicia (Cooperativas), art. 104.2.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante va a constituir, junto con otros socios, una cooperativa de trabajo asociado, en la que todos los socios desarrollarán un trabajo consistente en la prestación de servicios de instalación y reparación de infraestructuras y sistemas eléctricos y telefónicos, que constituye el objeto de la cooperativa.

En el desarrollo de la mencionada actividad, los socios trabajadores tendrían que desplazarse fuera del municipio en que quedará localizada la cooperativa, reembolsando la cooperativa a los socios los gastos incurridos en los desplazamientos.

Cuestión planteada:

Aplicación a dichos importes del artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que declara exceptuadas de gravamen determinadas cantidades destinadas por la empresa para gastos de locomoción, manutención y estancia de sus empleados, y su sometimiento a retención.

Contestación:

Con independencia de la naturaleza y calificación que pueda corresponder en otros ámbitos a los servicios prestados a las cooperativas por sus socios trabajadores, la naturaleza de rendimientos del trabajo de las retribuciones satisfechas a los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado y otras cooperativas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha sido manifestada reiteradamente por este Centro Directivo en diferentes consultas, pudiendo citar entre otras la Consulta 1047-99 de 26 de mayo de 1999, en la que literalmente se manifiesta que "De acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, las cantidades satisfechas por la cooperativa consultante a sus trabajadores-cooperativistas, tienen la consideración de rendimientos del trabajo, computándose como gasto fiscalmente deducible las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social, según se desprende del artículo 17.3.a) de la citada Ley"; o la Consulta Vinculante V2073-05, de 17 de octubre de 2005, en el mismo sentido que la anterior.

La consideración como rendimientos del trabajo de las retribuciones satisfechas a los socios cooperativistas por los servicios prestados a la cooperativa deriva de lo establecido en el artículo 28.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (BOE de 20 de diciembre), que dispone:

“Las Sociedades Cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que proceden de acuerdo con el ordenamiento vigente.

En particular, en el supuesto de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente”.

Dicha Ley ha sido expresamente declarada vigente en lo referido al IRPF, -salvo el artículo 32 relativo a la deducción por doble imposición de dividendos-, por la disposición derogatoria 2.2º de 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).

Por lo que respecta a la posible aplicación del régimen de dietas, debe indicarse que las denominadas legalmente asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 9 del Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo) exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.

De lo determinado en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

Sin embargo, el artículo 104.2 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Galicia 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia (BOE de 25 de marzo de 1999), aplicable a la Cooperativa consultante, establece que la relación de los socios trabajadores con la cooperativa de trabajo asociado es societaria, por lo que a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que puedan incurrir los socios de trabajo de la cooperativa no le son de aplicación las normas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, pues, 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.

Para aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, 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 socios de trabajo de la cooperativa, pero no bajo las circunstancias de desplazamiento previstas en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto. En estos casos a la cooperativa se le producen unos gastos como consecuencia de la actividad de sus socios de trabajo, entre los que se encuentran los de desplazamiento, que no constituyen la retribución, ni directa ni indirectamente, de la prestación de un servicio de estos socios, 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.

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

1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, o, lo que es lo mismo, que 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 la entidad tengan por objeto poner a disposición de sus socios de trabajo los medios para que éste pueda realizar sus funciones, entre las 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 cooperativa pone a disposición de sus socios de trabajo 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 socios.

- Si la cooperativa reembolsa a los socios de trabajo 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, circunstancia que también concurriría respecto a los gastos de representación.

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.