

D.G.T.

Nº. Consulta: V2592-14

Tributación en el IRPF de los pagos efectuados por el Sindicato a los liberados sindicales, sin relación laboral, en concepto de gastos de desplazamiento y manutención.

Fecha: 3 de octubre de 2014

Arts. 9 L.I.R.P.F. (L35/2006)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

Pagos efectuados por el Sindicato a determinado liberado sindical, sin relación laboral, en concepto de gastos de desplazamiento y manutención.

CUESTION PLANTEADA

Tratamiento fiscal que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe darse a las cantidades que se abonan a los liberados sindicales.

CONTESTACION

Como cuestión de principio se hace preciso indicar que la presente contestación se realiza partiendo de la hipótesis de que la percepción de las dietas por parte de los liberados sindicalistas se debe a su participación en los órganos de administración del sindicato.

Dicho lo anterior, en primer lugar, debemos precisar que el artículo 17.2.e) 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) califica de rendimientos del trabajo expresamente a “las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.

En cuanto a 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), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo), en adelante RIRPF, exceptúa de gravamen a 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 este, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios.

De los preceptos legales anteriormente citados cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 17, 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 receptor 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 Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma.

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, en el presente caso el sindicato, por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde éste radica. Aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrir en gastos que sean consecuencia de la actividad desarrollada, pero no bajo las circunstancias previstas en el artículo 9 del RIRPF.

No obstante, en relación con las cantidades percibidas para compensar gastos de desplazamiento, cabría la posibilidad de que pudiera apreciarse la existencia de un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso del sindicato de cuyo órgano de gobierno se forma parte. Para ello sería preciso que se cumplieran 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 LIRPF, 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 del Impuesto.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso el sindicato pagador, tengan por objeto poner a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éste pueda realizar sus funciones. Por el contrario, si el «pagador» se limita a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario 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 el sindicato pone a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que éstos desarrollen sus funciones, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.

- Si el sindicato reembolsa a los miembros de los órganos de gobierno los gastos en los que han incurrido para el adecuado ejercicio de su función y éstos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que éstos decidan libremente cómo emplearlos, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, siendo el tipo aplicable el 35 por 100 (artículo 101.2 de la LIRPF).

No obstante, el apartado 4 de la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF, eleva el porcentaje de retención del 35 al 42 por ciento para los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014.

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.