

Asunto: Tributación, por parte del personal sanitario, de los gastos abonados por las compañías farmacéuticas para la asistencia a los congresos y conferencias que organiza y a los que asiste dicho personal.

Los profesionales sanitarios suelen ser invitados por las compañías farmacéuticas para que acudan a congresos médicos en los que se les informa de las últimas novedades en el área farmacéutico.

La entidad organizadora se encarga de sufragar todos los gastos relacionados con el congreso así como los de locomoción, manutención y estancia de los asistentes, no percibiendo éstos ninguna otra retribución dineraria.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución 03645/2013/00/00, de 4 de abril de 2017, recogiendo el criterio ya expresado por la Dirección General de Tributos en la Consulta V0637-07, ha manifestado que dichas cantidades tienen la consideración de retribución en especie ya que los abona la compañía que organiza los eventos.

Las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1. ¿Pueden considerarse los gastos de asistencia como dietas exentas?

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 el artículo 9 del Reglamento del IRPF 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 el mismo, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios.

El régimen de dietas establecido en el artículo 9 **es 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 17.1.1 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 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 Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma.

Consecuentemente, a las cantidades destinadas a pagar los gastos de desplazamiento, estancia y manutención por la asistencia a los congresos no le son de aplicación las normas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, ya que, en el caso planteado, los asistentes a los congresos mantienen una relación laboral con el hospital correspondiente, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de la aplicación del régimen de dietas, pero no con las compañías farmacéuticas que organizan los congresos y pagan los gastos.

Este criterio es el fijado por la DGT en la consulta vinculante V2279-14.

2. ¿Cómo se debe declarar el rendimiento en especie percibido?

La consulta vinculante V0637-07 establece que:

“El artículo 46 del 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 (BOE del día 10), define las rentas en especie como “la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un

gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”.

*Evidentemente, con esta configuración de las rentas en especie no cabe duda de que las asistencias a congresos financiadas por la entidad consultante constituyen para sus destinatarios **retribuciones en especie**, planteándose ahora qué clase de rendimientos constituyen.*

El artículo 16.1 de la Ley del Impuesto, conceptúa los rendimientos 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”.

Por su parte, el artículo 25.1 de la misma ley define los rendimientos de actividades económicas como “aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”.

*Teniendo en cuenta que las asistencias a los congresos no comportan en sí mismas el ejercicio de una actividad, la calificación de estas retribuciones en especie vendrá determinada por la labor o actividad a la que se vinculan o derivan; ello significa que **procederá su calificación como rendimientos del trabajo cuando la “invitación” al congreso venga motivada por el puesto de trabajo desempeñado por el médico beneficiario. Por el contrario, cuando esa “invitación” se corresponda con el ejercicio libre de la profesión, su calificación será la de rendimientos de la actividad profesional.***

Finalmente, procede indicar que si la entidad consultante pagase directamente a los médicos los importes para que estos, a su vez, paguen los gastos que se les producen por la asistencia a los congresos, nos encontraríamos en presencia de una renta dineraria, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del ya citado artículo 46.1 del texto refundido”.

Por tanto, como afirma la resolución del TEAC, lo que resulta relevante es analizar en cada caso en qué calidad se cursan las invitaciones para asistir al congreso. Esto es, si un facultativo acude invitado en su condición de **representante designado por un determinado hospital** (público o privado) en el que presta sus servicios, la calificación que habría de otorgarse sería la de **“rendimientos del trabajo”**. Sin embargo, si se trata de un **profesional que ejerce la profesión libre** y es invitado en su propia calidad de especialista, nos encontraríamos ante **“rendimientos de actividad profesional”**. En el caso de un especialista que trabaja en un hospital y que acude a un congreso invitado a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, la calificación que habría de otorgarse a dichas rentas sería también la de **“actividad profesional”**, ya que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de profesión.

3. En el caso de que sean rendimientos del trabajo, ¿podrían no tener la consideración de rendimientos del trabajo en especie en virtud del artículo 42.2 LIRPF?

La ley únicamente prevé un supuesto en el que las cantidades destinadas a la formación no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie en el artículo 42.2.b) de la LIRPF, el cual dispone que no tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie, entre otras, las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengán exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

En desarrollo del artículo anterior, el artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, dispone que:

“No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2.b) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de personal empleado, cuando vengán exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puesto de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectuó por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se registrarán por lo previsto en el artículo 9 de este Reglamento”.

De esta forma, para que la asistencia a congresos no tenga la consideración de rendimiento del trabajo en especie han de concurrir los siguientes requisitos: que los estudios sean dispuestos por los propios empleadores; la financiación total de los estudio por tales empleadores (no cabe parcial); y que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal siempre que los estudios vengán exigidos por el desarrollo de su actividades o las características de los puestos de trabajo, requisitos que no se cumplen en este supuesto en que la organización y financiación de los congresos se realizar por las compañías farmacéuticas.

En consecuencia, en estos casos no será de aplicación el artículo 42.2 de la LIRPF.

4. ¿En algún caso estas cantidades tendrían la consideración de gasto deducible?

En el supuesto en que el contribuyente acude a dicho congreso y además participa como conferenciante, es decir **presta un servicio**, de acuerdo **con la DGT en la consulta vinculante V0016-00**, cabría la posibilidad de que pudiera apreciarse la existencia de un «gasto por cuenta de un tercero», en este caso de la entidad farmacéutica, para ello sería preciso que se cumplieran los siguientes requisitos:

1º.- Que el contribuyente no 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 los conferenciantes **los medios para que puedan realizar su trabajo**, entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento.

En consecuencia:

- Si la entidad pone a disposición de los conferenciantes 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 miembros.

- Si la entidad reembolsa 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.