

CIRCULAR 85/2015

Madrid, 25 de septiembre de 2015

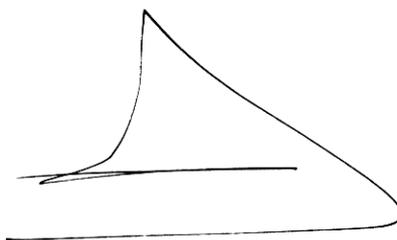
Asunto: INFORME DE LA COMISIÓN JURÍDICA

**EXCMO. SR. CONSEJERO
DEL CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA**

Querido Consejero:

Te remito el informe nº 5/2015 elaborado por la Comisión Jurídica sobre “Tratamiento Fiscal de las Dietas”.

Sin otro particular, recibe un fuerte abrazo,



INFORME QUE EMITE LA COMISIÓN JURÍDICA SOBRE TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DIETAS

I.- INTRODUCCIÓN

El presente informe tiene por objeto el estudio del régimen jurídico tributario de las cantidades abonadas por el Consejo General de la Abogacía Española (CGAE) en concepto de dietas de asistencia y gastos de desplazamiento a los integrantes, tanto de sus órganos rectores (Pleno y Comisión Permanente), como de las comisiones y grupos de trabajo constituidos en su seno.

II.- LOS ÓRGANOS RECTORES Y LAS COMISIONES Y PONENCIAS DEL CGAE

El artículo 67.2 del Estatuto General de la Abogacía (EGA), aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, enumera como órganos rectores del CGAE, junto con su Presidente, al Pleno y a la Comisión Permanente.

El artículo 70 del mismo Estatuto, regula la composición del Pleno; y el artículo 71 sus funciones, asignándole todas las que *«legal o estatutariamente se atribuyen al Consejo General de la Abogacía Española»*. También interesa destacar que el artículo 72.1 del EGA establece que el Pleno se reunirá al menos una vez al trimestre.

En cuanto a la Comisión Permanente, su composición y funciones se regula en el artículo 74 del EGA. Por lo que se refiere a su régimen de reuniones, el artículo 7.1 del Reglamento de Régimen Interior del CGAE (RRI) señala que se reunirá, al menos, una vez al mes.

Adicionalmente el artículo 73.3 del EGA establece:

«3. El Pleno determinará las Comisiones ordinarias en que haya de quedar organizado, así como su régimen y funciones y la adscripción de Consejeros a cada una de ellas. Igualmente podrá constituir las comisiones y ponencias especiales que estime convenientes. Las Comisiones desempeñarán las funciones que les delegue el Pleno y, en el ámbito de las mismas, en caso de urgencia podrán adoptar acuerdos de inmediata ejecución, sin perjuicio de dar cuenta posteriormente al Pleno».

El RRI del CGAE desarrolla esta previsión en sus artículos 8 y siguientes. Así, el artículo 8.1 establece:

«Conforme a lo previsto en el artículo 73.3 del Estatuto General de la Abogacía, el Pleno determinará las Comisiones ordinarias en que haya de quedar organizado, así como su régimen y funciones y la adscripción de los Consejeros y demás componentes de cada una de ellas»

Por su parte, el artículo 10 del RRI se refiere a las Comisiones Especiales y Ponencias de la siguiente forma:

«1.- El Pleno del Consejo podrá constituir cuantas Comisiones Especiales y Ponencias plurales o individuales estime convenientes, determinando su objeto, permanencia o temporalidad, componentes y Consejero que, a propuesta del Presidente, haya de presidirlas en caso de pluralidad.

2.- Los acuerdos o comunicaciones de los trabajos de dichas Comisiones Especiales y Ponencias se comunicarán a la Comisión permanente, que las someterá al Pleno, sin perjuicio de las actuaciones que la Comisión permanente acuerde realizar por razones de urgencia u oportunidad».

Por último interesa destacar al artículo 11.4 del RRI, según el cual:

«Podrán asistir a las reuniones de las Comisiones ordinarias y especiales y a las Ponencias plurales, con voz y sin voto, otros Consejeros o personas no integrantes de las mismas, así como los empleados de los servicios técnicos, cuando sean convocados o sea solicitada su presencia por el Presidente de la reunión. En todo caso, todos los asistentes quedan obligados a guardar secreto de las deliberaciones de las mismas».

III.- EL RÉGIMEN DE LAS DIETAS Y GASTOS DE VIAJE EN EL CGAE

Al régimen de las dietas y gastos de viaje se refiere el artículo 20 del RRI, que establece:

«En el Presupuesto se fijaran las cuantías de las dietas a abonar al Presidente y a los Consejeros durante el ejercicio por su asistencia a despachos y actos propios de sus funciones en el Consejo General de la Abogacía, así como los supuestos en que se satisfarán los gastos de desplazamiento, su régimen y los requisitos o condiciones para el abono de dichas cantidades».

Por su parte las «Normas de Ejecución Presupuestaria» aprobadas por acuerdo del Pleno con fecha 10 de octubre de 2008, regula en su punto 3 el «Régimen General de “Dietas y Gastos de Viaje”», estableciendo en su apartado 3.1 lo siguiente:

«3.1. Principios Generales

- (i) *El **Presidente de CGAE**, lo cargos de designación y los consejeros por su asistencia a Órganos y comisiones, liquidarán dietas y gastos de desplazamiento (transporte y hotel).*
- (ii) *Por su parte, los miembros de comisiones “no consejeros” únicamente tendrán derecho a la liquidación de los gastos de desplazamiento (transporte y hotel) en que pudieran incurrir por su asistencia a las reuniones de estas comisiones.*

Nota: *Cualquiera otra retribución que por este concepto pudiera establecerse lo será en condición de honorarios profesionales en el marco de un contrato mercantil de prestación de servicios previamente autorizado por el Presidente de la Comisión correspondiente».*

Adicionalmente, el apartado 3.3 de las mismas Normas de Ejecución Presupuestaria fijan las cantidades y límites máximos a liquidar en concepto de dietas y gastos de desplazamiento.

IV.- EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS DIETAS Y GASTOS DE DESPLAZAMIENTO PERCIBIDOS POR LOS CONSEJEROS DEL CGAE

De conformidad con la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas¹, el tratamiento tributario que corresponde a las dietas y gastos de desplazamiento percibidos por los Consejeros del CGAE por la asistencia a las reuniones del Pleno, de su Comisión Permanente y de las restantes Comisiones Ordinarias o Especiales, es el establecido en el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual:

«2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

(...)

e) 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».

A nuestro juicio este precepto es aplicable a las dietas o gastos de desplazamiento que perciben los Consejeros del CGAE, no sólo por su participación en el Pleno o en la Comisión Permanente, sino también por su participación en cualesquiera otra Comisión Ordinaria o Comisión o Ponencia Especial, con independencia de cuales fueran las funciones encomendadas a éstas, en la medida en que, en todo caso, la intervención del Consejero en las mismas se realizará a título de miembro del Pleno del CGAE, es decir, como miembro de un órgano representativo.

Dado que su consideración de rendimientos del trabajo no tiene su fundamento en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, no son aplicables al caso las previsiones contenidas en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que desarrolla el citado precepto legal².

¹ Véanse en tal sentido las consultas 2494/99, de 30 de diciembre y V1766-10, de 30 de julio.

² En este sentido se pronuncia la DGT en consultas V0760-06 de 19 de abril, 1766-10, de 30 de julio y V0659-13, de 4 de marzo.

No obstante lo anterior y de conformidad con lo señalado por la doctrina de la Dirección General de Tributos, es posible que las cantidades percibidas por los Consejeros en concepto de «gastos de desplazamiento» no estén sujetas al IRPF cuando se den determinadas condiciones. En este sentido la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2897-13. De 1 de octubre, reiterando lo ya dicho en otras anteriores³, señala:

«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 de la sociedad 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 la sociedad pagadora, 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 la entidad 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 la entidad 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

³ Véase en tal sentido 1766-10 de 30 de julio, 1120/01, de 7 de junio, V0016-00, de 22 de febrero, V0706-06, de 19 de abril, y V0659-13 de 14 de marzo.

dineraria sujeta a retención, siendo el tipo aplicable, como al resto de sus retribuciones, el 35 por 100 (artículo 101.2 de la LIRPF»).

O, en otras palabras, **siempre que las cantidades percibidas por los Consejeros como gastos de desplazamiento se limiten al reembolso de los gastos en que aquellos hayan incurrido para el adecuado ejercicio de su función y se acrediten estrictamente que vienen a compensar dichos gastos (es decir, se acredite la realidad de estos gastos y su vinculación con la función de Consejero), estas cantidades estarán exoneradas de tributación.**

En definitiva coincidimos con las conclusiones alcanzadas en el informe elaborado por Jesús María del Paso Bengoa y Jorge Salto Guglieri, de fecha 12 de abril de 2011, elaborado a solicitud del CGAE.

V.- EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS DIETAS Y GASTOS DE DESPLAZAMIENTO PERCIBIDOS POR LOS «MIEMBROS NO CONSEJEROS» DE LAS COMISIONES Y PONENCIAS DEL CGAE

Cuestión distinta es el régimen tributario de las dietas y gastos de desplazamiento a percibir por los miembros “no consejeros” a que se refiere el apartado 3.1 de las Normas de Ejecución Presupuestaria, más arriba transcrito, y que pueden formar parte de las Comisiones Ordinarias, de conformidad con lo señalado en el artículo 8.1 del RRI, y de las Comisiones y Ponencias Especiales, al amparo de lo establecido en el artículo 10.1 del mismo Reglamento (ambos preceptos también han sido transcritos más arriba).

Pues bien, a nuestro juicio en estos casos será preciso atender a la naturaleza de la Comisión de la que estas personas formen parte: si las Comisiones participan de la naturaleza del Pleno, es decir, si pueden ser calificadas como un *órgano representativo*, les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, en la forma descrita para los Consejeros del CGAE.

Este sería el caso de las Comisiones Ordinarias: las mismas desempeñan las funciones que el Pleno les delegue, es decir, desarrollan funciones propias del Pleno e, incluso, adoptan en el ámbito de sus competencias acuerdos inmediatamente ejecutivos en caso de urgencia. Y también sería el caso de las Comisiones o Ponencias Especiales a las que el Pleno les delegue el ejercicio de alguna de las facultades que le son propias, de forma semejante a la prevista para las Comisiones Ordinarias.

Pero también es posible que en su constitución se encomienden a las Comisiones Especiales funciones o tareas distintas de las que son competencia del Pleno, ya sean de asesoramiento jurídico o de otra naturaleza, sobre todas las cuestiones que se sometan a su conocimiento, ya sean de elaboración de estudios o trabajos sobre temas concretos u otros semejantes (conviene destacar que estas son precisamente las funciones que el RRI parece prever para las Comisiones Especiales, a la vista de su artículo 10.2, que habla de *«los acuerdos o conclusiones de los trabajos de dichas Comisiones Especiales»*): en tal supuesto la Comisión Especial no participaría de la naturaleza de *órgano representativo*.

Las consecuencias de esta distinción en el ámbito tributario son evidentes: a las dietas y gastos de desplazamiento por la asistencia a las correspondientes reuniones que, en su caso, puedan percibir los miembros no consejeros de las Comisiones y Ponencias Especiales que no puedan ser calificadas como órgano representativo, no les será de aplicación el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006 y estarán sometidas a tributación en función de cual sea la naturaleza jurídica de la relación que vincule al miembro de la Comisión o Ponencia con el CGAE.

Lo más habitual es que la participación en estas Comisiones se enmarque en el seno de una relación de prestación de servicios profesionales por la persona de que se trate a favor del CGAE. A esta solución parece apuntar también las Normas de Ejecución Presupuestaria, cuando señala que los miembros de comisiones «no consejeros» solo tendrán derecho a la liquidación de los gastos de desplazamiento en que pudieran haber incurrido y que *«cualquiera otra retribución que por este concepto pudiera establecerse lo será en condición de honorarios profesionales en el marco de un contrato mercantil de*

prestación de servicios». En este supuesto las cantidades percibidas por los miembros no consejeros estarían sometidas al IRPF como rendimientos de actividades económicas, de conformidad con lo establecido en el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto.

En el caso de que el miembro no consejero de la Comisión esté ligado con el CGAE por una relación laboral, las dietas y gastos de desplazamiento estarán sujetas a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo personal, pero no por aplicación del artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, sino en virtud de lo dispuesto en el artículo 17.1.d) del mismo texto, según el cual:

«Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo 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.

Se incluirán, en particular:

(...)

d) 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».

Consecuentemente con lo anterior, les sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, estarán exoneradas de tributación las dietas y gasto de desplazamiento cuyas cuantías sean inferiores a las establecidas en el indicado precepto reglamentario. Este régimen supone como ventaja, respecto del establecido para la exoneración de tributación de los gastos de desplazamiento abonados a los Consejeros del CGAE, que no exige la “estricta acreditación” de que las cantidades percibidas compensan los gastos soportados por el desarrollo de la función o trabajos encomendados; y como inconveniente que las cantidades que excedan dichos límites tendrán siempre la consideración de sometidas a tributación, aún en el caso de que se acredite la realidad de gastos por dicho importe (en este sentido es de destacar como la Dirección General de Tributos en su consulta V2897-

13, arriba citada, establece como primer requisito para poder apreciar la total exoneración de las cantidades percibidas como dietas o gastos de desplazamiento, 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»*).

Como supuesto residual puede pensarse en el caso de un miembro no consejero de estas Comisiones, que no esté vinculado con el CGAE por una relación laboral, pero que tampoco desarrolle una actividad económica consistente en la prestación de servicios profesionales. En este supuesto las dietas y gastos de desplazamiento que pudiera percibir por la asistencia estarían sujetas a IRPF también como rendimiento del trabajo personal y en aplicación del artículo 17.1 que considera como tales, no solo a los rendimientos que se deriven de una relación laboral o estatutaria, sino también a los que se deriven *«directa o indirectamente, del trabajo personal»* (la utilización de la conjunción disyuntiva «o» pone de manifiesto que el precepto se refiere a conceptos distintos cuando habla del *«trabajo personal»* por una parte y a *«la relación laboral o estatutaria»* por otra).

Cuestión distinta es si en este supuesto sería aplicable la exoneración de tributación para las dietas y gastos de desplazamiento que no superen los límites reglamentariamente establecidos. En principio así debería ser en la medida en que la letra d) del artículo 17.1 de la Ley del Impuesto se refiere a todos los supuestos contemplados en este artículo, el cual, como acabaos de señalar, diferencia entre los rendimientos derivados de la relación laboral o estatutaria y los rendimientos del trabajo personal. Sin embargo la Dirección General de Tributos en sus consultas se ha pronunciado en sentido negativo; así, en la consulta V0659-13, de 4 de marzo, se dice:

«[E]l 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 o estatutaria en la que se dan las notas de

dependencia y alteridad, a los que se refieren con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto»

VI.- EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS DIETAS Y GASTOS DE DESPLAZAMIENTO PERCIBIDOS POR LOS ASISTENTES A LAS REUNIONES DE LAS COMISIONES Y PONENCIAS DEL CGAE

Por último consideraremos el régimen tributario de las dietas y gastos de desplazamiento que en su caso pudieran percibir las personas que, sin ser miembros de las Comisiones o Ponencias del CGAE pueden asistir a sus reuniones, de conformidad con lo previsto en el artículo 7.4 del RRI para la Comisión Permanente y el artículo 11.4 del mismo Reglamento para las Comisiones Ordinarias y Especiales y para las Ponencias plurales.

Pues bien, estas personas en ningún caso serán “miembros” de la Comisión o Ponencia a la que asistan por lo que, en ningún caso les será de aplicación el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006. En caso de que perciban algún tipo de compensación por su asistencia a estas reuniones, la misma quedará sometida a tributación por IRPF en función de la naturaleza de la relación jurídica que les vincule con el CGAE, de forma análoga a la descrita para los miembros no consejeros de las Comisiones Especiales o Ponencias del Consejo que no puedan ser calificadas como órganos representativos.

VII.- CONCLUSIONES

Como resumen de todo lo expuesto, podemos sentar las siguientes conclusiones:

- 1ª)** Las cantidades que en concepto de dietas y gastos de desplazamiento pudieran percibir los Consejeros del CGAE por el desarrollo de las funciones que como tales les corresponden, están sujetas al IRPF en concepto de rendimientos del trabajo personal y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.2.e) de la Ley Reguladora del Impuesto.

En consecuencia con lo anterior no les es de aplicación la exención que para las dietas y gastos de desplazamiento que se encuentren dentro de los límites reglamentariamente establecidos, se contempla en el artículo 17.1.d) del mismo texto legal.

- 2ª)** Las cantidades que en concepto de dietas y gastos de desplazamiento pudieran percibir los miembros no consejeros de las Comisiones Ordinarias o Especiales o Ponencias Plurales del CGAE por el desarrollo de las funciones que como tales les corresponden, están sujetas al IRPF en concepto de rendimientos del trabajo personal y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.2.e) de la Ley Reguladora del Impuesto, siempre que la Comisión de que se trate merezca la consideración de órgano representativo. En este caso a estas cantidades no les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto.

En el caso de que las Comisiones o Ponencias a las que pertenezcan estos miembros no consejeros no tengan la consideración de órgano representativo, estas cantidades estarán sometidas a tributación por el IRPF en concepto de rendimientos de actividades económicas o rendimientos del trabajo personal en función de cual fuera la naturaleza de la relación jurídica que vincule a la persona con el CGAE. Si esta relación fuera laboral o estatutaria, estarían exentas de tributación las cantidades que se encontraran por debajo de los límites a los que se refiere el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto.

- 3ª)** Las cantidades que en concepto de dietas y gastos de desplazamiento pudieran percibir los asistentes a las reuniones de las Comisiones Ordinarias o Especiales o Ponencias plurales del CGAE estarán sometidas a tributación por el IRPF en concepto de rendimientos de actividades económicas o rendimientos del trabajo personal en función de cual fuera la naturaleza de la relación jurídica que vincule a la persona con el CGAE. Si esta relación fuera laboral o estatutaria, estarían exentas de tributación las cantidades que se encontraran por debajo de los límites a los que se refiere el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto.