

La tributación en el IRPF de los profesionales sanitarios que asisten a congresos financiados por la industria farmacéutica

Luis Alberto Malvárez Pascual

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*

EXTRACTO

En el presente trabajo se analiza la tributación en el IRPF de las rentas que se ponen de manifiesto cuando las compañías farmacéuticas pagan los gastos que permiten que los profesionales sanitarios puedan asistir a jornadas, congresos y seminarios. Con tal fin se estudia la reciente reforma introducida en dicha cuestión por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre.

Palabras clave: IRPF; congresos médicos; retribución en especie.

Fecha de entrada: 04-01-2018 / Fecha de aceptación: 24-01-2018 / Fecha de revisión: 09-01-2018

Taxation of health professionals on income tax when attending at conferences funded by the pharmaceutical industry

Luis Alberto Malvárez Pascual

ABSTRACT

This paper analyses the taxation on income tax of revenues that are revealed when the pharmaceutical companies pay the expenses that enable health professionals to attend conferences, congresses and seminars. For that purpose, the recent reform introduced at this point by the Royal Decree 1074/2017, of 29 December 2017, is studied.

Keywords: income tax; medical conferences; fringe benefits.

Sumario

1. Introducción
2. El criterio defendido por la AEAT sobre la sujeción a gravamen de los pagos realizados por los laboratorios farmacéuticos
 - 2.1. La consideración de estas percepciones como renta gravable
 - 2.2. La calificación de las rentas que corresponden a los profesionales sanitarios
 - 2.3. La posible no sujeción de estas percepciones por tratarse de cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal sanitario
 - 2.4. La posible exoneración de gravamen de los gastos de desplazamiento, manutención y estancia por su consideración como dieta exenta: La distinción según que se acuda como asistente o como ponente
3. Los problemas derivados de la sujeción de estas percepciones y las soluciones introducidas por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Malvárez Pascual, L. A. (2018). La tributación en el IRPF de los profesionales sanitarios que asisten a congresos financiados por la industria farmacéutica. *RCyT. CEF*, 419, 59-82.

1. INTRODUCCIÓN

Los laboratorios farmacéuticos desarrollan una intensa colaboración con los profesionales de la sanidad y con las distintas sociedades médicas en diferentes áreas. En particular, por lo que ahora interesa, uno de los ámbitos más relevantes de interacción es la organización de seminarios y conferencias científicas que proporcionan información y actualizaciones a los profesionales sanitarios sobre los nuevos medicamentos o la colaboración económica para hacer posible la presencia de dichos profesionales en conferencias y cursos de formación médica continuada (FMC) organizados por instituciones públicas, comunidades científicas, organizaciones sanitarias y universidades. Todas estas actividades tienen como fin último el beneficio de los pacientes.

Lo que se plantea en el presente trabajo es la posible tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de las cantidades que los laboratorios farmacéuticos satisfacen para facilitar a los médicos y demás profesionales sanitarios la asistencia a jornadas, congresos, cursos, talleres o cualquier otra actividad de formación o actualización. En un informe de fecha 5 de mayo de 2017 de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se ha considerado que en estos casos dichos profesionales deben ser objeto de gravamen en el IRPF. El contenido de este informe hace referencia a varias cuestiones que tienen incidencia en el régimen tributario de estas percepciones. En este sentido, una vez que se aclara su consideración como renta gravable, se analizan los criterios que determinan la calificación de dicha renta, en la medida en que es posible su integración entre los rendimientos del trabajo personal o entre los rendimientos de la actividad económica, pudiendo tener también la consideración de renta dineraria o en especie, dependiendo de que se cumplan o no determinadas condiciones. Además, se estudia la posible aplicación en este tipo de situaciones del supuesto de no sujeción contenido en el artículo 42.2 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), por tratarse de cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal sanitario. Finalmente, se analiza si los gastos de viaje, manutención y estancia en los que se incurran durante las jornadas y que sean financiados por las compañías farmacéuticas puedan estar exentos por su consideración como dieta.

Las conclusiones de este informe sobre el régimen tributario de estas percepciones han tenido un enorme impacto tanto en relación con las compañías farmacéuticas como respecto al personal sanitario que ha venido siendo beneficiario de las mismas. Sin embargo, el informe se fundamenta en consultas anteriores resueltas por la Dirección General de Tributos (DGT), que ha mantenido un criterio uniforme desde hace bastantes años, así como en alguna resolución

del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por lo que es preciso indagar sobre las razones que han motivado que se haya producido el cuestionamiento de dicho régimen tributario a partir del citado informe y no antes. De hecho, a partir de su conocimiento público se ha llegado a plantear un cambio radical en el sistema de formación en el ámbito sanitario si la normativa no se modificaba para corregir tales consecuencias tributarias. Precisamente, con dicha finalidad el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, ha modificado el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF). Dicha reforma ha permitido la ampliación del ámbito objetivo del señalado supuesto de no sujeción, de tal modo que a partir de su entrada en vigor las percepciones de este tipo que reciban los profesionales que tengan una relación laboral o estatutaria no quedarán sujetas al IRPF, siempre que se cumplan determinados requisitos que permitan establecer una vinculación de las actividades formativas realizadas con el puesto de trabajo desempeñado.

2. EL CRITERIO DEFENDIDO POR LA AEAT SOBRE LA SUJECCIÓN A GRAVAMEN DE LOS PAGOS REALIZADOS POR LOS LABORATORIOS FARMACÉUTICOS

2.1. LA CONSIDERACIÓN DE ESTAS PERCEPCIONES COMO RENTA GRAVABLE

El informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017 considera que los gastos abonados por las compañías farmacéuticas para que los profesionales sanitarios asistan a los congresos y otros eventos formativos que organice la propia entidad o un tercero constituyen para sus destinatarios una renta que es objeto de gravamen en el IRPF. Ahora bien, este informe no modifica el criterio que la Administración tributaria ha mantenido hasta el momento en relación con el régimen tributario de estas percepciones, pues el mismo se fundamenta en consultas anteriores que la DGT había resuelto con respecto a este mismo asunto, por lo que no constituye ninguna novedad. Así, el señalado criterio se sostuvo en la Consulta de 10 de junio de 2002 (888/2002 –NFC016512–), que resolvía dicha cuestión referente tanto a la Ley 18/1991, de 6 de junio, como a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Dicho centro directivo consideró que el pago por un laboratorio de los gastos de inscripción y asistencia de los médicos a congresos de carácter profesional constituía una retribución en especie, con independencia de que los médicos tuvieran o no alguna relación previa, profesional o laboral, con el laboratorio¹. La posterior Consulta de la DGT de 4 de abril de 2006 (V0637/2006

¹ La DGT consideró en dicha consulta que «... el tratamiento en el IRPF de los médicos beneficiados con la asistencia gratuita a congresos profesionales vendrá dado, cuando dichos médicos presten servicios profesionales a la entidad farmacéutica, por lo establecido en los artículos 42 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ambas reguladoras del IRPF, en atención a los cuales ha de concluirse que estamos ante un rendimiento en especie de la actividad profesional desarrollada, estando sujetas al correspondiente ingreso a cuenta, tal y como se establece en los artículos 98 y 82, respectivamente, de ambas normas. Si, por contra, los médicos no tienen ninguna

–NFC022507–) ha mantenido la misma tesis en relación con el texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo². Además, este mismo criterio se ha sostenido por la DGT en relación con casos similares relativos a otras actividades profesionales³.

También el TEAC en la Resolución de 4 de abril de 2017⁴ (R. G. 3645/2013 –NFJ066142–) ha manifestado que las cantidades que satisfacen las compañías farmacéuticas para el patrocinio de congresos de profesionales sanitarios constituyen renta gravable para los beneficiarios de las becas o ayudas. Para llegar a dicha conclusión rechaza las tesis del reclamante, que niega que los facultativos obtengan rentas en estos casos, en la medida en que la asistencia a los congresos no tiene como finalidad retribuirles por la prestación de ningún servicio. Se alega también que para que exista retribución en especie es necesario que los médicos obtengan un bien que les reporte un beneficio particular, circunstancia que, a juicio del recurrente, no concurre en este supuesto ya que el destino es claramente un uso profesional. El reclamante argumenta también que la asistencia a los congresos resulta esencial para el fin formativo que persigue la comunidad científica, por lo que sirve para la mejora del ejercicio de la profesión, al aumentar la formación de los profesionales y mejorar, por tanto, sus aptitudes para el desempeño de su trabajo y la calidad y eficiencia de estos. Sin embargo, el TEAC rechaza todas las anteriores alegaciones. Aun cuando considera que el último argumento señalado es cierto, determina que no es un obstáculo para que exista una renta gravable, pues si bien el mismo puede resultar adecuado para justificar la deducibilidad fiscal del gasto soportado por la entidad pagadora, no impide que, desde el punto de vista de los facultativos sanitarios, las becas de las que se benefician supongan para ellos la obtención de una

relación previa de prestación de servicios, ni profesionales ni laborales, con la entidad consultante, la solución, pese a ello, ha de ser la misma que en el supuesto anterior, ya que la asistencia gratuita a los congresos profesionales de la que se benefician los médicos deriva, en última instancia, de su condición de profesionales de la medicina».

² Dicha consulta señala lo siguiente: «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».

³ La Consulta de 23 de abril de 2004 (1076/2004 –NFC019500–) es planteada por un corredor de seguros que señala que las compañías aseguradoras para las que media le ofrecen la asistencia a congresos, reuniones y cursos, para dar a conocer sus productos, estrategias, etc. El consultante cuestiona a la DGT sobre si los gastos de viajes, manutención, hospedaje y formación que derivan de la asistencia a tales eventos constituyen retribución en especie. La respuesta hace referencia al texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, aunque también resulta de aplicación en relación con la ley actualmente vigente. La DGT señala que «... las asistencias a congresos, reuniones y cursos financiados por las compañías de seguros constituyen para el destinatario retribuciones en especie; retribuciones que, al derivar de la condición de profesional de seguros del consultante, procede calificar como rendimientos de actividades profesionales. Esta calificación comporta su sometimiento a ingreso a cuenta en cuanto son satisfechas por un obligado a retener [...]. Finalmente, procede indicar que si las compañías de seguros pagasen directamente al consultante los importes para que este, a su vez, pague los gastos que se le producen por la asistencia a los congresos, reuniones y cursos, 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».

⁴ Un comentario sobre esta resolución del TEAC se puede ver en Vidal Martí, B. (2017). Asistencia a congresos de profesionales médicos. *Carta Tributaria*, 32.

renta. El TEAC concluye que la posible obtención de renta por parte de los asistentes a los congresos ha de analizarse con total independencia de la finalidad que persiga con ello el pagador de las becas, que en el caso planteado era divulgar y dar a conocer los nuevos medicamentos. Esta conclusión se sostiene aun en el caso de que la compañía farmacéutica no realice ningún abono directamente a los profesionales sanitarios, sino que lo instrumente mediante el pago a una entidad tercera organizadora del congreso, pues esa configuración lo único que determina es que estas percepciones den lugar a una retribución en especie⁵.

A pesar de que el señalado informe no ha cambiado el criterio que la doctrina administrativa había sustentado con anterioridad en relación con esta materia, lo cierto es que ha supuesto un punto de inflexión en el gravamen de estas percepciones. Como se ha indicado, a partir del conocimiento público del contenido del informe tanto los laboratorios farmacéuticos como los profesionales sanitarios se han cuestionado la viabilidad del modelo de formación que desde hace años se viene aplicando en el área sanitaria en España. Desde luego, que esto haya ocurrido prueba que ni los laboratorios ni los profesionales sanitarios han cumplido hasta el momento adecuadamente con sus obligaciones tributarias, de acuerdo con la interpretación que de la normativa había realizado la DGT, pues de haber sido así el informe no habría causado el más mínimo impacto. También demuestra que estas percepciones no han estado sujetas a un control sistemático por parte de la Administración, pues en tal caso esta cuestión se habría suscitado de una forma más generalizada mucho tiempo atrás. Téngase en cuenta que el régimen tributario de estas percepciones no solo tiene consecuencias en relación con el IRPF de los profesionales sanitarios que sean beneficiarios de las mismas. También afecta a los laboratorios, dado que su sujeción a gravamen determina que estos deban realizar las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta sobre las mismas, según que las rentas que se pongan de manifiesto tengan la consideración de

⁵ El fundamento jurídico séptimo de la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 señala lo siguiente: «El reclamante defiende que los facultativos sanitarios no obtienen ninguna renta, toda vez que el patrocinio no tiene como finalidad retribuirles por servicios prestados, sino garantizar la necesaria divulgación de los medicamentos entre los profesionales. El argumento esgrimido por el obligado tributario, centrado en sostener que la asistencia a los congresos resulta esencial para el fin formativo que persigue la comunidad científica, resultaría adecuado en aras a justificar la deducibilidad fiscal del gasto soportado por la entidad pagadora (aspecto no discutido por la Inspección), pero no obsta a que, desde el punto de vista de los facultativos sanitarios, las becas de las que se benefician supongan para ellos la obtención de una renta. En definitiva, la posible obtención de renta por parte de los asistentes a los congresos ha de analizarse con total independencia de la finalidad que persiga con ello el pagador de los rendimientos (en nuestro caso, divulgar y dar a conocer los nuevos medicamentos). Por ello, hemos de determinar si, toda vez que la compañía reclamante no realiza ningún abono directamente a los profesionales sanitarios, sino que lo instrumenta mediante el pago a una entidad tercera organizadora del congreso; dichos pagos tienen o no la consideración de retribución en especie para los asistentes a dichos congresos. Así, el apartado 1 del artículo 42 de la Ley 35/2006, LIRPF dispone [...] El reclamante argumenta que, para que el rendimiento examinado pueda calificarse como retribución en especie es necesario que los médicos obtengan un bien que les reporte un beneficio particular, circunstancia que, a su entender, no concurre en este supuesto ya que el destino es claramente un uso profesional. Este Tribunal Central no puede compartir este argumento, puesto que, aunque evidentemente la asistencia al congreso en último término redunde en una mejora en el ejercicio de su profesión, aumentando su formación y mejorando, por tanto, sus aptitudes para el desempeño de su trabajo o tarea y con ello la calidad y eficiencia de estos...».

rendimiento dinerario o en especie. De hecho, el caso analizado en la comentada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 venía motivado, precisamente, por la exigencia en el procedimiento de inspección de los ingresos a cuenta de varios ejercicios correspondientes a los pagos que el laboratorio había realizado para el patrocinio de congresos, lo que obligó a plantearse la consideración de estas percepciones como renta gravable y su calificación.

Por tanto, hay que analizar qué es lo que realmente ha motivado que se plantee una nueva situación en relación con estas percepciones, pese a que no haya habido ningún cambio normativo ni tampoco se haya modificado el criterio que la DGT ha defendido con respecto a las mismas. A nuestro juicio, la razón que justifica el impacto que ha tenido el informe que es objeto de análisis tiene carácter extratributario. En concreto, la explicación hay que buscarla en los nuevos compromisos que en materia de transparencia han comenzado a aplicar los laboratorios farmacéuticos presentes en España sujetos al Código de buenas prácticas de Farmaindustria a partir del 1 de enero de 2015 en aplicación del Código de EFPIA (European Federation of Pharmaceutical Industries and Associations)⁶. Dicho Código les obliga a publicar las transferencias que realicen por los gastos derivados de la asistencia a congresos médicos, los pagos por la prestación de servicios profesionales y las transferencias por proyectos de investigación⁷. Con ello se pretende dar a conocer la colaboración de la industria farmacéutica con los profesionales y organizaciones sanitarias, pues se considera que la adecuación a las demandas sociales de transparencia y responsabilidad permitirá reforzar la imagen y la confianza de la sociedad en dicha industria. La primera vez que se hicieron públicos los datos sobre estas transferencias de valor fue en junio de 2016, fecha en que los laboratorios⁸ publicaron los datos correspondientes a 2015, destacan-

⁶ La EFPIA aprobó en 2013 el *Efpia Code on Disclosures of Transfer of Value from Pharmaceutical Companies to Healthcare professionals and Healthcare Organisations*, que Farmaindustria, como miembro de dicha organización, tenía la obligación de transponer.

⁷ El artículo 18.1 del Código de buenas prácticas, que regula la obligación de publicación individual, establece lo siguiente: «Las empresas sujetas a las disposiciones del Código según lo establecido en los artículos 19.1 y 19.3 deberán documentar y publicar los pagos y Transferencias de Valor detallados en el presente artículo (en adelante, "Transferencias de Valor") que realicen, directa o indirectamente, a o en beneficio de los Destinatarios. En el caso de los Profesionales Sanitarios, de conformidad con el artículo 7 f) de la Directiva 95/46, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, existe un interés legítimo de las empresas sujetas al Código, reconocido por la AEPD en su Informe de fecha 22 de abril de 2016 (Anexo I del Código), de forma que no es necesario el consentimiento para la publicación de forma individual de las Transferencias de Valor a Profesionales Sanitarios. En todo caso, los laboratorios farmacéuticos informarán a los Profesionales Sanitarios, en virtud de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de datos de carácter personal, de que sus datos se publicarán de acuerdo con lo previsto en el presente Código. En el caso de Organizaciones Sanitarias, las Transferencias de Valor realizadas por los laboratorios a las mismas deberán publicarse, en todo caso, de forma individual. En la medida que legalmente sea posible y siempre que pueda proporcionarse con exactitud y consistencia, los laboratorios deberán publicar esta información a nivel individual, identificando al Profesional Sanitario (en lugar de a la Organización Sanitaria)».

⁸ Son los laboratorios los que deben publicar en abierto en su sitio web dentro de los primeros seis meses de cada año la información de cada año natural, debiendo estar disponible públicamente por un plazo mínimo de tres años.

do que las ayudas para acudir a congresos ascendieron a 119 millones de euros. En las publicaciones correspondientes a los dos primeros periodos –2015 y 2016– los médicos pudieron optar porque la cifra de ingresos recibida de cada laboratorio apareciera de forma agregada con el resto de los profesionales, por lo que solo se publicaron de forma individualizada los datos de quienes prestaron su consentimiento para ello. No obstante, en el año siguiente Farmaindustria ha decidido que todos los datos se publicarán de forma individual, una vez que la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) dictaminó que para ello no era necesario el consentimiento de los profesionales⁹. En la medida en que los médicos temían que dicha publicación pudiera dar lugar a un control tributario de estas rentas por parte de la AEAT, diversas asociaciones profesionales realizaron varias consultas a la DGT, que fueron el origen del informe de 5 de mayo de 2017. Por ello, ante el temor de que la Administración tributaria pudiera realizar un control sistemático de los datos publicados por los laboratorios es por lo que las conclusiones de este informe han podido tener una mayor trascendencia que los criterios sostenidos en consultas previas, cuando tales datos no eran objeto de publicación.

2.2. LA CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS QUE CORRESPONDEN A LOS PROFESIONALES SANITARIOS

En cuanto a la calificación de las rentas que corresponden en el IRPF a los beneficiarios de estas percepciones hay dos aspectos que pueden plantear dudas. Ambas cuestiones son objeto de análisis en el informe de 5 de mayo de 2017.

La primera es si estas rentas deben integrarse entre los rendimientos del trabajo o entre los derivados de la actividad económica. El informe se fundamenta en la doctrina previa de la DGT, considerando que en la medida en 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. En consecuencia, procederá su calificación como rendimientos del trabajo cuando la invitación al congreso venga motivada por el puesto de

⁹ Se trata del Informe 143318/2016 del gabinete jurídico de la AEPD, en el que se plantea si resulta conforme a la normativa sobre protección de datos de carácter personal que los laboratorios publiquen en sus sitios web y sin recabar previamente el consentimiento de los interesados las informaciones individualizadas relacionadas con las transferencias de valor realizadas en beneficio de organizaciones y profesionales sanitarios, de acuerdo con el Código de Buenas Prácticas de la Industria Farmacéutica. El informe considera que la publicación de estos datos sin el consentimiento de los interesados se encuentra amparada por el artículo 7 f) de la Directiva 95/46/CE, si bien se considera conveniente la adopción de las medidas de garantía de la privacidad de los profesionales, a fin de evitar ulteriores tratamientos que excedan de la finalidad que justifica la publicidad, para lo que los laboratorios deben implementar sistemas de seguridad que impidan la indexación de la información a través de los motores de búsqueda.

Un análisis crítico de este informe puede verse en el trabajo de Villegas Flores, J., Pérez Sarabia, M. y Acedo López, B. (2017). La AEPD autoriza la publicación de los pagos de la industria farmacéutica a los profesionales sanitarios sin su consentimiento: análisis de implicaciones en privacidad, fiscalidad e incompatibilidades. *Actualidad médica*, 102(800), 47-51 (ISSN 0365-7965).

trabajo desempeñado por el médico beneficiario, mientras que si la misma tiene su origen en el ejercicio libre de la profesión su calificación será la de rendimientos de la actividad profesional¹⁰.

El informe se fundamenta también en las tesis que ha defendido el TEAC en la mencionada Resolución de 4 de abril de 2017, que considera que la calificación de las rentas depende de la calidad en virtud de la cual se cursan las invitaciones para asistir al congreso, pues esto determina quién es el beneficiario último de este tipo de percepciones. Por ello se han de tener en cuenta las diferentes situaciones en las que se puede encontrar el profesional sanitario, que puede prestar sus servicios en régimen de dependencia para un hospital público o privado o realizar un ejercicio libre de su profesión, así como encontrarse en diversas situaciones mixtas. Estas percepciones tendrán la consideración de rendimientos del trabajo cuando el médico acuda invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital en el que presta sus servicios en virtud de una relación laboral o estatutaria. Cuando el médico ejerza libremente la profesión y sea invitado en su calidad de especialista la renta se debe integrar entre los rendimientos de la actividad económica, pues en este caso es indudable que la formación recibida gratuitamente redundará en el interés particular del facultativo. La misma calificación de rendimiento de la actividad profesional recibirán estas percepciones en el caso de que un médico que trabaja en un hospital acuda a un congreso a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, en la medida en que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de profesión. Por tanto, para que la renta sea calificada como rendimiento del trabajo no basta con que el personal sanitario tenga una vinculación laboral o estatutaria, pues se ha de acreditar que la asistencia al congreso está relacionada con el puesto de trabajo que ocupa, vinculando su asistencia y el resultado obtenido a dicha relación. En definitiva, para que estas percepciones constituyan renta del trabajo es preciso que el facultativo acuda invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital (público o privado) en el que presta sus servicios en la especialidad involucrada en las jornadas del congreso. En otro caso, si el profesional decide libremente su asistencia al mismo, con independencia del trabajo desempeñado y de la decisión de su empleador, lo hará porque el mismo redunde en el ejercicio de su profesión, por lo que la renta será calificada como rendimiento de la actividad profesional. En consecuencia, aunque los profesionales sanitarios pueden encontrarse en diferentes situaciones, el elemento decisivo para la calificación de las rentas viene determinado por el hecho que motive su invitación, lo que dependerá de que la misma tenga relación con el puesto de trabajo por cuenta ajena desempeñado o con el desarrollo

¹⁰ En concreto, el informe transcribe lo establecido en la Consulta de la DGT de 4 de abril de 2006 (V0637/2006 –NFC022507–), si bien hay que advertir que alude a una referencia errónea de la misma. Una vez que la consulta aclara que las asistencias a congresos financiadas por la entidad consultante tienen la consideración de retribuciones en especie para sus destinatarios, se plantea qué clase de rendimientos constituyen, en los siguientes términos: «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».

de una actividad económica por cuenta propia¹¹. Todos estos argumentos se reproducen en el informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017¹².

La segunda cuestión que se debe analizar es si la renta derivada del pago por los laboratorios de estas percepciones a los profesionales sanitarios debe considerarse como renta dineraria o en especie. A tal efecto, el informe de 5 de mayo de 2017, siguiendo el criterio defendido por la DGT, señala que la renta tendrá la consideración de dineraria si los laboratorios farmacéuticos realizan el reembolso de los gastos en los que hayan incurrido los profesionales sanitarios por la asistencia a las jornadas y congresos. Esta cuestión fue objeto de análisis en la Consulta de 10 de junio de 2002 (888/2002 –NFC016512–), en la que se planteaba qué ocurría en el caso de que tales gastos se abonaran directamente a los médicos. La cuestión que se trataba de aclarar no era la sujeción o no de la renta, pues esta cuestión no admitía dudas, sino si debía tener la consideración de renta en especie o dineraria. Esta consulta resolvió dicha cuestión de forma diferente con

¹¹ Según determina el fundamento jurídico séptimo de la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 «... para determinar quién es el beneficiario último de esta mejora habrá que distinguir si la actividad que realiza el sanitario es por cuenta propia o ajena. En el primer caso, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta propia, es indudable que la formación recibida gratuitamente redundará en el interés particular del sanitario, mientras que en el segundo, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta ajena, parece claro que el beneficiario principal de las ventajas de esta formación es el empleador para quién el sanitario trabaja. Para realizar el análisis aquí pretendido, ha de considerarse el presupuesto de hecho que motiva la invitación para la asistencia a un congreso. En este sentido, hemos de detenernos en las diferentes circunstancias en que pueden encontrarse los asistentes a congresos médicos. En efecto, los facultativos sanitarios pueden tener la condición de asalariados (por ejemplo, como trabajador en un hospital) o bien, realizar un ejercicio libre de su profesión (percibiendo en tal caso rendimientos de actividad), así como encontrarse en diversas situaciones mixtas (consulta pública por las mañanas y privada por las tardes). Sin embargo, 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 (por ejemplo, por ser el jefe de servicio de la especialidad involucrada en las jornadas del congreso), 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 la profesión. De esta forma, a pesar de las diferentes situaciones en que pueden encontrarse los facultativos sanitarios, el elemento decisivo para la calificación de las rentas debe venir determinado por el hecho que motive su invitación, si tiene relación con el puesto de trabajo por cuenta ajena desempeñado, o con el desarrollo de una actividad económica por cuenta propia».

¹² El informe señala lo siguiente: «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».

respecto a la Ley 18/1991, de 6 de junio, y con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre¹³. En esta última norma y en las posteriores leyes reguladoras del IRPF, si los profesionales sanitarios reciben cantidades dinerarias para reembolsarles de los gastos en los que hayan incurrido al asistir a este tipo de eventos, la renta será dineraria y deberá ser objeto de la correspondiente retención a cuenta¹⁴.

2.3. LA POSIBLE NO SUJECCIÓN DE ESTAS PERCEPCIONES POR TRATARSE DE CANTIDADES DESTINADAS A LA ACTUALIZACIÓN, CAPACITACIÓN O RECICLAJE DEL PERSONAL SANITARIO

El informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017 determina que estas percepciones constituyen renta sujeta a gravamen en el IRPF pese a que la normativa reguladora de dicho impuesto determina la no sujeción de las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado. En concreto, el artículo 42.2 a) de la LIRPF establece que «no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo». Este supuesto de no sujeción se concreta en mayor medida en el RIRPF, cuyo artículo 44 se encarga de especificar los gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie. En este sentido, el precepto, con anterioridad a la reforma introducida por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, determinaba la no sujeción de los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, aunque su prestación efectiva se efectuara por otras personas o entidades especializadas¹⁵. Como

¹³ La consulta es del siguiente tenor: «En relación con el IRPF, la cuestión se centra en determinar la incidencia en dicho impuesto de las cantidades satisfechas por la entidad consultante por el pago de las cuotas de inscripción a congresos de diversos médicos. Tal y como vimos en el punto anterior, tanto si existe relación profesional como si no es así, la asistencia gratuita a un congreso recibida por los médicos debe calificarse como un rendimiento derivado de su actividad profesional, debiendo distinguir, según la normativa vigente en la fecha en que se realizan los pagos, lo siguiente: En los pagos realizados hasta el 31 de diciembre de 1998, de acuerdo con la Ley 18/1991, estaremos en presencia de una retribución en especie sujeta al correspondiente ingreso a cuenta, tal y como se ha expuesto anteriormente. En los pagos realizados desde el 1 de enero de 1999, de acuerdo con el artículo 43.1, segundo párrafo, de la Ley 40/1998, estaremos en presencia de una retribución dineraria sujeta a retención a cuenta».

¹⁴ La Consulta de la DGT de 4 de abril de 2006 (V0637/2006 –NFC022507–) ha resuelto esta misma cuestión en relación con el texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, señalando lo siguiente: «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». Esta consulta se cita como doctrina de referencia en el informe de 5 de mayo de 2017.

¹⁵ Dicho precepto establecía lo siguiente: «No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2 a) 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 su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su presta-

destaca el informe de la AEAT de 5 de mayo de 2017, de acuerdo con dicho precepto solo podían incluirse dentro del supuesto de no sujeción los estudios que fueran dispuestos y financiados directamente por las empresas que empleen a los trabajadores que acudan a dichos congresos o reuniones. Por tanto, las cantidades abonadas por los laboratorios para que el personal sanitario pudiera participar en jornadas, congresos o cursos no se podían incluir dentro del ámbito de aplicación del señalado precepto cuando estos eventos fueran organizados y financiados por una persona o entidad distinta del empleador. Así es en la medida en que la Administración tributaria interpretaba los requisitos reglamentarios de forma muy estricta. En concreto, dicho informe consideró que para que fuera de aplicación el supuesto de no sujeción debían darse tres condiciones¹⁶, siguiendo a tal efecto los criterios señalados en la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017¹⁷, a saber:

- Que los estudios fueran dispuestos por los propios empleadores.
- Que los estudios fueran financiados totalmente por tales empleadores, no cumpliéndose las condiciones exigidas por la norma en caso de financiación parcial de los mismos.
- Que la finalidad perseguida fuera la actualización, capacitación o reciclaje del personal, siempre que los estudios vinieran exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Según las anteriores exigencias resulta obvio que estos requisitos no se cumplen cuando la organización o financiación de los congresos se realizan por las compañías farmacéuticas, en la medida en que en estos casos es obvio que las actividades formativas son dispuestas o financiadas por un tercero distinto del propio empleador de los profesionales sanitarios que acuden a las mismas.

Por otra parte, cuando la renta se califique entre los rendimientos de la actividad económica no es preciso plantearse si estas percepciones pueden incluirse o no dentro del supuesto de no sujeción analizado, pues el mismo solo resulta de aplicación a las rentas que se califiquen como

ción efectiva se efectúe 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».

¹⁶ El informe de 5 de mayo de 2017 señala lo siguiente: «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 estudios por tales empleadores (no cabe parcial); y que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal siempre que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus 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 realiza por las compañías farmacéuticas. En consecuencia, en estos casos no será de aplicación el artículo 42.2 de la LIRPF».

¹⁷ El fundamento jurídico octavo de la mencionada resolución del TEAC señaló lo siguiente: «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 estudios por tales empleadores (no cabe parcial); y que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal siempre que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo».

rendimientos del trabajo y no existe un precepto similar para el supuesto de los rendimientos de la actividad económica¹⁸.

2.4. LA POSIBLE EXONERACIÓN DE GRAVAMEN DE LOS GASTOS DE DESPLAZAMIENTO, MANUTENCIÓN Y ESTANCIA POR SU CONSIDERACIÓN COMO DIETA EXENTA: LA DISTINCIÓN SEGÚN QUE SE ACUDA COMO ASISTENTE O COMO PONENTE

Otra cuestión que se ha planteado es la posibilidad de que a las cantidades destinadas a pagar los gastos de desplazamiento, estancia y manutención derivadas de la asistencia a los congresos les sean de aplicación las reglas correspondientes a las dietas exentas establecidas en el artículo 9 del RIRPF. La DGT considera que dicho régimen es únicamente aplicable a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se den las notas de dependencia y alteridad, no siendo de aplicación cuando no exista dicha relación entre el pagador del rendimiento y su perceptor. En consecuencia, no puede aplicarse el régimen de dietas exentas para este tipo de percepciones en la medida en que los asistentes a los congresos no mantienen una relación laboral con las compañías farmacéuticas que organizan los eventos o que pagan los gastos derivados de las jornadas dispuestas por otras organizaciones o instituciones¹⁹. Según señala el propio informe este criterio es el fijado por la DGT en la Consulta vinculante de 4 de septiembre de 2014 (V2279/2014 –NFC052262–)²⁰.

¹⁸ Así lo señala la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, cuyo fundamento jurídico noveno determina que «establecida la calificación como renta en especie de la actividad profesional, no es necesario entrar a analizar otros elementos (si el congreso tiene un contenido meramente divulgativo o se le puede otorgar naturaleza de formación, etc.) para concluir la no aplicación al caso que nos ocupa del supuesto contemplado en el artículo 42.2 b) LIRPF, pues dicha excepción viene únicamente prevista en la Ley del Impuesto en el marco de los rendimientos del trabajo, sin que exista precepto similar para el supuesto de rendimientos de actividad».

¹⁹ El informe de 5 de mayo de 2017 señala lo siguiente: «El régimen de dietas establecido en el artículo 9 es únicamente 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 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».

²⁰ Se trata de una consulta realizada por un profesor de universidad a quien le ha sido concedida una licencia por estudios para desplazarse por una «visita de Investigación» a una universidad alemana durante tres meses, periodo duran-

Distintas son las consideraciones que deben realizarse cuando los médicos y demás profesionales sanitarios participen como conferenciantes o ponentes en las jornadas, cursos y congresos. Las cantidades que obtengan como retribución por la prestación de tales servicios podrán tener la consideración de renta del trabajo o de la actividad económica, según los casos²¹. Ahora bien, se ha de plantear si tienen también la consideración de renta las cantidades satisfechas por los laboratorios para hacer frente a los gastos de desplazamiento, manutención y estancia de los ponentes o conferenciantes en las jornadas o congresos. En principio, estas cantidades no quedan exoneradas de gravamen en virtud del concepto de dieta exenta, incluso en el caso de que la renta derivada de las conferencias tenga la calificación de rendimientos del trabajo. Para que dicho concepto resulte de aplicación es preciso que exista una relación laboral o estatutaria entre

te el cual seguirá percibiendo de la universidad española el 100% de las retribuciones que le corresponden. Además, la universidad alemana le reembolsa una determinada cantidad diaria, planteándose en la consulta si la misma puede tener la consideración de dieta exenta. A tal efecto, la DGT señala que «debe aclararse que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF 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 LIRPF. En el supuesto planteado, el consultante mantiene una relación estatutaria con una universidad española, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de la aplicación del régimen de dietas, dado que el consultante es profesor titular de una universidad pública española a quien le ha sido concedida una licencia por estudios y que continúa percibiendo sus retribuciones de la universidad española. En consecuencia, a las cantidades percibidas de la universidad alemana no les resultará de aplicación el régimen de dietas y, por tanto, serán objeto de gravamen, considerándose rendimientos del trabajo».

²¹ El artículo 17.2 c) de la LIRPF establece que tendrán la consideración de rendimiento del trabajo «los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares». Por su parte el apartado 3 del artículo 17 determina lo siguiente: «No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquellas supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas».

En consecuencia, con carácter general las percepciones derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares se califican como rendimientos del trabajo, excepto que deban calificarse como rendimientos de la actividad económica. Para ello es necesario que se produzca la ordenación por cuenta propia de los factores productivos, lo que ocurre, según la DGT, en cualquiera de los dos siguientes casos:

- 1.º Cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.
- 2.º Cuando el contribuyente ejerza actividades económicas y participe en la impartición de las clases o cursos en materias relacionadas directamente con el objeto de dicha actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la ordenación por cuenta propia configuradora de la actividad económica que ya venía desarrollando.

Este criterio se sostiene, entre otras muchas, en las Consultas de 3 de noviembre de 2008 (V2011/2008 –NFC032856–), 12 de mayo de 2009 (V1072/2009 –NFC033358–), 2 de julio de 2012 (V1433/2012 –NFC044928–), 13 de febrero de 2014 (V0374/2014 –NFC050304–), 18 de marzo de 2014 (V0747/2014 –NFC050660–), 20 y 22 de octubre de 2014 (V2825/2014 –NFC052913– y V2855/2014 –NFC052851–, respectivamente), 20 de febrero de 2015 (V0630/2015 –NFC054264–) o 20 de julio de 2016 (V3470/2016 –NFC061778–).

el pagador de la renta y su perceptor, lo que no ocurre normalmente en estos casos, en la medida en que no existe tal relación entre los laboratorios y los ponentes. Ahora bien, la Administración tributaria ha considerado que los gastos abonados por los laboratorios y que sean necesarios para que los ponentes en los congresos desarrollen su actividad pueden quedar exonerados de gravamen al incluirse dentro del concepto de «gasto por cuenta de un tercero». Para ello, el informe de 5 de mayo de 2017 considera que es necesario que se cumplan los dos requisitos siguientes:

- 1.º Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen.
- 2.º 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 estos puedan acudir al lugar donde se desarrollan las jornadas, 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 las personas que son receptoras de estas percepciones. Ahora bien, en caso de que el laboratorio reembolse los gastos a los profesionales podrá considerarse como una retribución dineraria cuando estos no acrediten que estrictamente vienen a compensar dichos gastos o cuando se les abone una cantidad para que estos decidan libremente cómo acudir. El criterio defendido en el informe se fundamenta, según se indica en el mismo, en el que ha mantenido la DGT en la Consulta de 22 de febrero de 2000 (V0016/2000 – NFC010881–)²². No obstante, esta consulta trata sobre un caso diferente, aunque guarda cierta similitud a estos efectos con el que es objeto de análisis²³. Este mismo criterio se ha mantenido por la DGT en consultas pos-

²² El informe señala que «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:

- 1.º Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.
- 2.º 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 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 miembros.
- Si la entidad reembolsa los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y estos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que estos decidan libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria».

²³ La consulta trata sobre la tributación de las cantidades que los miembros de los órganos de gobierno de una Cámara Oficial de Comercio e Industria perciben en concepto de dieta por los gastos que asume la entidad como consecuencia del viaje y alojamiento de estas personas. Este caso está relacionado con el de los ponentes o conferenciantes a quienes los laboratorios farmacéuticos pagan los gastos de desplazamiento y alojamiento para que puedan participar

teriores en relación con el caso concreto de los conferenciantes, como la de 20 de julio de 2016 (V3470/2016 –NFC061778–), en la que se considera que existe un «gasto por cuenta de tercero» y, por tanto, no existe renta del trabajo cuando se reembolsan gastos del conferenciante de locomoción en transporte público y alojamiento, con independencia de que las facturas se emitan a nombre de la entidad que organiza las jornadas o del propio conferenciante. La misma consideración tendrá el supuesto en el que el conferenciante se desplace en vehículo propio, en cuyo caso se podrá reembolsar la cantidad que resulte de multiplicar los kilómetros recorridos por 0,19 euros, más los gastos de aparcamiento, peajes, etc.²⁴

como ponentes en las jornadas y cursos, porque en ambos supuestos no existe una relación laboral o estatutaria entre el pagador y el receptor, quien no obtiene ningún beneficio particular con el pago de tales gastos, pues los mismos únicamente les permite el desarrollo de la tarea profesional encomendada por la entidad pagadora.

²⁴ La consulta señala lo siguiente: «Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de locomoción y estancia en que puedan incurrir los conferenciantes (no vinculados a la consultante mediante relación laboral) no les resultan aplicables las normas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto. No obstante, este Centro Directivo viene manteniendo que en casos como el consultado cabe la posibilidad de que pueda apreciarse la existencia de un "gasto por cuenta de un tercero", en este caso, la entidad organizadora de los cursos, para ello resulta preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el contribuyente no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.
- 2.º Que los gastos en que incurra, en este caso la entidad organizadora, tengan por objeto poner a disposición de los conferenciantes los medios para que puedan realizar su trabajo, medios entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el "pagador" se limitara a reembolsar los gastos en que aquella hubiera incurrido, sin que pudiera acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de su labor, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso, las cuantías percibidas tendrían también la consideración de rendimientos del trabajo.

En consecuencia:

- Si la consultante pone a disposición de los conferenciantes los medios para que esta acuda al lugar en el que debe ejercer sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y el alojamiento, no existirá para aquellos un rendimiento del trabajo, pues no se le produce ningún beneficio particular.
- Si la consultante les reembolsa los gastos de transporte y alojamiento en los que hayan incurrido por desplazarse hasta el lugar donde vaya a prestar sus servicios y los conferenciantes no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que estos decidan libremente cómo asignarla, estaríamos en presencia de una renta dineraria sometida al impuesto, renta que procedería calificar como rendimientos del trabajo y, consecuentemente, sometida a retención en concepto de rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios y similares.

Por tanto, en el supuesto consultado cabe entender que se produce la existencia de un "gasto por cuenta de un tercero" –no existiendo rendimientos del trabajo– en los tres casos concretos que se plantean respecto a los conferenciantes que se desplazan desde su lugar de residencia al de impartición de los cursos o conferencias:

- Gastos de locomoción (tren, avión o autocar) y alojamiento (hotel) del conferenciante a nombre de la entidad organizadora.
- Gastos de locomoción (tren, avión o autocar) y alojamiento (hotel) del conferenciante a su propio nombre.
- Gastos de locomoción en vehículo propio del conferenciante a 0,19 euros por kilómetro recorrido, justificando la realidad del desplazamiento en vehículo propio, y gastos de aparcamiento; pues cabe entender que esa asignación por kilómetro recorrido (cuantificada en el mismo importe que las asignaciones para gastos de locomoción exentas del artículo 9.A.2.b del Reglamento del Impuesto) viene a compensar estrictamente esos gastos de locomoción».

3. LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA SUJECIÓN DE ESTAS PERCEPCIONES Y LAS SOLUCIONES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 1074/2017, DE 29 DE DICIEMBRE

Una vez que la Administración tributaria reiteró la sujeción en el IRPF de estas prestaciones el problema que se planteaba era la posibilidad de que, ante su tributación efectiva, muchos médicos y otros profesionales rechazaran las invitaciones a participar en este tipo de congresos o jornadas. Téngase en cuenta que se trata en muchos casos de una formación necesaria para el desempeño de las profesiones sanitarias y que, hasta el momento, de dicha formación no se ha encargado el Servicio Nacional de Salud, sino que ha sido organizada fundamentalmente por las sociedades científico-médicas españolas con el apoyo de la industria farmacéutica. Además, la interacción entre dicha industria y los profesionales sanitarios permite un importante intercambio de conocimiento, pues la experiencia de los profesionales aporta una información muy valiosa para el avance de la investigación en el ámbito farmacéutico y en el desarrollo de nuevos medicamentos más eficientes y eficaces para la salud de todos los pacientes. Aunque estas interrelaciones entre la industria y los profesionales médicos han sido vistas con recelo, pues también pueden producirse abusos, lo cierto es que están reguladas por normas nacionales e internacionales, siendo además de aplicación en nuestro país las normas y principios de Farmaindustria, que establece medidas estrictas de control y de transparencia. La tributación generalizada de las cantidades satisfechas por las compañías farmacéuticas para financiar la asistencia de los profesionales sanitarios en las actividades formativas que organicen o financien penaliza a todos los que participen en ellas, cuando los abusos que puedan cometerse deben corregirse por otras vías diferentes. Además, debe tenerse en cuenta que normalmente la colaboración de la industria farmacéutica en la formación no supone un pago directo al profesional, sino que el dinero se aporta a las organizaciones científicas que organizan las diferentes reuniones y, en todo caso, cuando se paguen cantidades monetarias a los profesionales es para el reembolso de los gastos en los que estos hayan incurrido. La normativa tributaria debe adaptarse a las peculiaridades de cada sector, y en el ámbito de las profesiones sanitarias lo cierto es que la formación de los profesionales depende de la financiación de la industria farmacéutica, por lo que si la normativa tributaria supone un obstáculo para que los profesionales puedan acudir a estos congresos y jornadas puede ser el fin del sistema de formación continua que se aplica en nuestro país, sin que haya seguridad de que vaya a ser sustituido por ningún otro mecanismo, lo que puede dar lugar a perjuicios para la sociedad en su conjunto.

Por todo ello las asociaciones médicas han defendido, entre otras soluciones posibles, que se modifique la normativa tributaria para establecer con claridad que los pagos realizados por la industria farmacéutica no constituyan retribución en especie, para lo cual sería necesaria la ampliación del supuesto de no sujeción establecido en el artículo 42.2 de la LIRPF y que es desarrollado por el artículo 44 del RIRPF. Es cierto que son posibles otras soluciones, como que sea el Sistema Nacional de Salud el que organice y pague esta formación o que, aunque continúe siendo organizada por las sociedades científicas, sean las Administraciones públicas las que la financien. También es posible que los laboratorios transfieran todos los pagos por formación a las sociedades médicas y que sean estas las que continúen organizando las actividades de este tipo, de tal forma que

serían estas sociedades las que tributarían por dicha financiación y no los médicos. No obstante, cualquiera de las soluciones anteriores supondría un cambio importante en el esquema que se ha aplicado hasta el momento en relación con el sistema de formación continuada que se emplea en el ámbito de las profesiones sanitarias y, particularmente, en lo que respecta a los médicos. Además, alguna de las soluciones propuestas daría lugar a un notable aumento de los costes que tendría que asumir la Administración pública, pues el incremento recaudatorio que se obtendría por el sometimiento a gravamen de los gastos derivados de la asistencia a congresos satisfechos por las compañías farmacéuticas se vería superado por el coste que deberían asumir las entidades públicas con competencia en materia de sanidad para sufragar la formación continuada de los profesionales.

La situación derivada del informe de 5 de mayo de 2017 motivó que se produjeran contactos entre el Ministerio de Hacienda y la Federación de Asociaciones Científico Médicas Españolas (Facme), para tratar de dar una solución satisfactoria que evitara que se debiera cambiar por completo el sistema de formación que desde hace años se emplea en relación con las profesiones sanitarias. La tributación de estas prestaciones podría ir en detrimento de los pacientes, pues, como se ha indicado, la formación tiene como fin último capacitar a los profesionales para que puedan dispensar una mejor atención a aquellos, así como poner a disposición de las compañías farmacéuticas los datos que puedan hacer mejorar la eficacia de los medicamentos en el futuro. A tal efecto, para evitar la tributación de estas prestaciones, el Ministerio de Hacienda se comprometió a dotar de mayor precisión a la normativa reguladora del IRPF para aclarar que la formación recibida por el personal médico no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie²⁵. Como se ha indicado, el principal escollo para que estas prestaciones quedaran no sujetas era la exigencia por el RIRPF de que los cursos, jornadas o congresos fueran dispuestos y financiados directamente por el empleador. Para conseguir el objetivo pretendido, la reforma realizada por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican, entre otros, el RIRPF, añade la posibilidad de que los estudios puedan ser dispuestos y financiados también de forma indirecta por el empleador, lo que ocurrirá cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación²⁶. En consecuencia,

²⁵ Tras la reunión celebrada el 29 de mayo de 2017 entre el ministro de Hacienda y el presidente de la Organización Médica Colegial de España (OMC), el ministerio ha señalado en un comunicado que la norma será dotada «de mayor precisión» para aclarar que esta formación recibida por el personal médico no tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie. (<<http://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/minhap/Paginas/2017/29052017-hacienda.aspx>>).

²⁶ La nueva redacción del artículo 44 del RIRPF es del siguiente tenor: «No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directa o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe 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. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para

como señala el preámbulo de dicho real decreto la formación recibida por los trabajadores tampoco tendrá la consideración de renta del trabajo en especie cuando un tercero financie la realización de tales estudios, siempre que se cumplan los requisitos señalados²⁷.

A nuestro juicio, a partir de esta nueva regulación no será ni tan siquiera necesario analizar el contenido del curso o congreso, perdiendo importancia dos requisitos que tradicionalmente ha exigido el artículo 44 del RIRPF. En primer lugar, nos referimos a la exigencia de que los cursos vayan dirigidos a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal. A estos efectos da igual que los cursos o jornadas puedan tener un contenido científico, formativo o divulgativo, siendo además tales conceptos lo suficientemente amplios para que cualquier tipo de actividad formativa pueda tener cabida dentro del supuesto de no sujeción. Precisamente, el segundo requisito que establece el precepto reglamentario es que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. No obstante, pensamos que difícilmente la Administración tributaria puede cuestionar el cumplimiento de este requisito, poniendo en duda la idoneidad o no de los cursos, salvo, obviamente, que se trate de unas jornadas o talleres que no tengan ninguna relación con la profesión desarrollada. Así ocurriría, por ejemplo, si un laboratorio pagara los gastos de un curso de cata de vino. En este caso se trataría de un curso que está relacionado con el ocio de los beneficiarios del mismo, por lo que no podría acogerse al supuesto de no sujeción. Pese a que resulta necesario el cumplimiento de las condiciones señaladas, el requisito más importante a estos efectos es una nueva condición que se ha introducido en la reforma, como es la exigencia de que el empleador autorice la participación del profesional sanitario en tales actividades. Téngase en cuenta que los procedimientos establecidos normalmente para ello son suficientes para asegurar el cumplimiento de todos los requisitos anteriores. A tal efecto, el profesional deberá solicitar el correspondiente permiso o licencia para actividades de formación, en la medida en que en muchos casos el curso coincidirá con la jornada laboral. En cualquier caso, aunque no coincida, lo importante es que el profesional deberá cursar dicha solicitud si pretende que los gastos derivados de la asistencia a unas jornadas no constituyan renta. Por todo ello, la asistencia a la actividad formativa deberá ser autorizada por el órgano competente, normalmente previo informe del responsable de la unidad o servicio sobre la idoneidad de la actividad solicitada y su adecuación al puesto de trabajo. Además, con posterioridad al desarrollo de las jornadas los empleadores deben controlar que efectivamente se haya participado en dicha actividad, para lo que el profesional deberá aportar el consiguiente certificado. Por tanto, son los procedimientos establecidos por los empleadores para autorizar a los profesionales su presencia

los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación».

²⁷ El preámbulo señala lo siguiente: «Se procede a aclarar que, dentro de los gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie, se encuentran también aquellos que son financiados por otras empresas o entidades distintas del empleador, siempre que dichas empresas o entidades comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador. De esta forma, la formación recibida por los trabajadores tampoco tendrá la consideración de renta del trabajo en especie para estos últimos, aunque sea un tercero el que, por las razones apuntadas, financie la realización de tales estudios».

en los congresos y jornadas y para el control de la asistencia los que aseguran que la formación recibida se considere necesaria por las características del puesto de trabajo desempeñado.

La reforma reglamentaria realizada resulta directamente de aplicación a los congresos, jornadas y cursos financiados por las compañías farmacéuticas. No podía ser de otra forma, en la medida en que, precisamente, la misma ha pretendido solucionar los problemas que la sujeción de estas rentas planteaba en el ámbito de la sanidad. En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de la reforma no tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie la participación de los trabajadores sanitarios en los cursos o jornadas que sean dispuestos o financiados por dicha industria, en la medida en que se cumplen todos los requisitos señalados por la nueva redacción del artículo 44 del RIRPF. Sin embargo, con anterioridad a dicha entrada en vigor será de aplicación la anterior normativa reglamentaria, debiendo tenerse presente la interpretación que la AEAT ha realizado de la misma, según lo que se ha analizado en el presente trabajo, por lo que es muy importante determinar dicho momento. A tal efecto, la disposición final segunda del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, determina que el apartado dos del artículo primero –que es el que regula esta materia– tendrá efectos desde el 1 de enero de 2017. Dado que el efecto retroactivo de la medida juega a favor de los contribuyentes no pensamos que vaya a ser objeto de un recurso, aunque lo cierto es que no parece muy adecuado que una norma que debiera entrar en vigor el último día del periodo impositivo, de aplicarse las reglas normales²⁸, se aplique retroactivamente desde el primer día del mismo. En cualquier caso, en los periodos anteriores a 2017 podrán exigirse a las compañías farmacéuticas los ingresos a cuenta y las retenciones que correspondan por este tipo de percepciones, si no han sido objeto de ingreso y, además, se podrá regularizar la situación tributaria de los perceptores de las mismas si no han incluido entre sus rendimientos íntegros los gastos de este tipo satisfechos por los laboratorios.

En cuanto a los gastos de locomoción, manutención y estancia que asuman las compañías farmacéuticas en el marco de las actividades formativas el artículo 44 del RIRPF remite a lo previsto en el artículo 9 de este mismo reglamento, por lo que las cantidades que no se someten a tributación están limitadas a las cuantías que para cada tipo de gasto establece dicho precepto. En consecuencia, cuando los gastos financiados por estos conceptos por parte de los laboratorios superen estos importes, el exceso constituirá rendimiento del trabajo sujeto a gravamen. No obstante, en relación con los gastos de viaje y estancia no hay límites cuantitativos, por lo que no habrá renta gravable siempre que se haya realizado en un establecimiento de hostelería y el gasto esté adecuadamente justificado, lo que sucederá con carácter general. Los únicos gastos que podrán quedar limitados desde el punto de vista cuantitativo son las dietas por manutención, en caso de que se les pague unas cantidades por tal concepto a los asistentes a las jornadas, lo que no es habitual.

Ahora bien, cuando las compañías farmacéuticas reembolsen a los profesionales sanitarios los gastos en los que hayan incurrido por la asistencia a un congreso o cualquier otra actividad forma-

²⁸ La publicación de la norma se produjo el 30 de diciembre, por lo que su entrada en vigor se debería haber producido al día siguiente, es decir, el día 31.

tiva, supuesto en el que la renta es dineraria, no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción. Así es en la medida en que el mismo se circunscribe únicamente a las rentas del trabajo obtenidas en especie. Por tanto, a partir de la publicación de la nueva normativa no tiene ninguna lógica que se utilice la fórmula del reembolso de gastos para todos aquellos profesionales sanitarios que tengan una relación laboral o estatutaria y acudan a las jornadas en virtud de la misma. A nuestro juicio, no tiene mucho sentido que una misma percepción se sujete o no a gravamen según que la renta se considere dineraria o en especie. Por ello, el supuesto de no sujeción debería haberse ampliado al caso en que los laboratorios reembolsen los gastos a los profesionales, siempre que se cumplan los mismos requisitos señalados para el caso de que las rentas se satisfagan en especie.

Por otra parte, la modificación del RIRPF está dirigida a los profesionales sanitarios que están vinculados con una relación laboral o estatutaria. Téngase en cuenta que el artículo 42.2 de la LIRPF se refiere únicamente a la no sujeción de los estudios que sean dispuestos y financiados, directa o indirectamente, por el empleador, cuando constituyan rendimientos del trabajo en especie. En consecuencia, los profesionales que no estén unidos por una relación laboral o estatutaria quedan excluidos de la nueva regulación, que solo se refiere a quienes obtengan rentas del trabajo personal. Ahora bien, pese a ello, la solución puede ser relativamente sencilla para que los profesionales que obtengan rendimientos de la actividad económica no se encuentren en peor situación que aquellos.

En primer lugar, los rendimientos profesionales están sujetos a retención o ingreso a cuenta –en la actualidad el tipo es el 15%–, según se trate de una retribución en especie o dineraria. Por tanto, los laboratorios pueden asumir dichos pagos a cuenta, lo que minimizaría la tributación de estos profesionales. Es cierto que esto incrementaría el coste que las compañías farmacéuticas tendrían que asumir en el importe del ingreso a cuenta o las retenciones, pero si se conoce esta condición previa pueden adaptar el importe de la financiación que otorguen a los profesionales para que el coste total no se vea incrementado. En cualquier caso, como se ha analizado, ya con anterioridad estas percepciones tributaban de forma efectiva en relación con todos los profesionales, incluso en lo relativo a aquellos unidos por una relación laboral, por lo que la norma debe suponer un ahorro para los laboratorios que con anterioridad cumplieran adecuadamente con sus obligaciones tributarias. En efecto, solo existirá la obligación de retener o ingresar a cuenta en relación con los profesionales que ejerzan libremente la profesión, pues las cantidades aportadas para financiar los estudios de los profesionales unidos por una relación laboral o estatutaria quedarán no sujetas a partir del 1 de enero de 2017 cuando se cumpla el resto de exigencias reglamentarias.

En segundo lugar, en la medida en que estas percepciones constituyan renta gravable para el profesional el desembolso de los costes en los que se incurra de forma efectiva puede constituir gasto deducible de las actividades económicas. Así ocurrirá tanto con los gastos de inscripción como con los de viaje, manutención y estancia. Ahora bien, cuando el laboratorio pague directamente tales cantidades a la entidad organizadora del evento es más complicado articular la existencia de un gasto deducible, aunque económicamente sean dos supuestos equiparables. Por ello, cuando estas percepciones se califiquen como rendimientos de la actividad económica es más recomendable que el laboratorio reembolse al profesional de los gastos en los que incurra, que es justamente lo contrario de lo que había que hacer en caso de que la renta se integrara

entre los rendimientos del trabajo. En tal caso, el importe de los reembolsos que realicen los laboratorios tendrá la consideración de retribución dineraria de la actividad económica sujeta a retención, mientras que los gastos que se justifiquen adecuadamente serán gasto deducible. Ahora bien, para que el gasto tenga dicho carácter el profesional deberá probar la vinculación de la formación recibida en las jornadas con su actividad y su correlación con los ingresos, lo que es una cuestión de hecho que el profesional deberá acreditar ante los órganos gestores de la AEAT en caso de procedimiento de comprobación. Además, tendrá que disponer de los justificantes oportunos y haber registrado el gasto en los libros correspondientes. En suma, deberá cumplir todos los requisitos que se exigen para que un gasto resulte deducible en estimación directa²⁹. Ahora bien, con respecto a los gastos de manutención del profesional operan los límites cuantitativos aplicables desde el 1 de enero de 2018 en virtud de la nueva letra c) del artículo 30.2, regla 5.^a, de la LIRPF³⁰, que ha establecido unos límites máximos diarios para este gasto, para lo que se remite a lo dispuesto en relación con las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores en el artículo 9 del RIRPF³¹, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago³². Por

²⁹ En la Consulta de 19 de noviembre de 2015 (V3631/2015 –NFC056968–) se plantea por un profesional dedicado a la consultoría financiera la deducibilidad del coste de los cursos de doctorado en concepto de gastos de formación a efectos de determinar su rendimiento neto de las actividades económicas. La DGT señala que «... la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. No obstante, la comprobación de la correlación entre el gasto que supone la realización del curso objeto de consulta y la obtención de los ingresos del consultante no es una cuestión de derecho, sino de hecho, pues se debe comprobar las características de la actividad desarrollada por el consultante, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse al respecto, siendo competencia su comprobación de los órganos de gestión e inspección del impuesto. Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada además, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura normal o simplificada... y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, siempre que, como se ha indicado, determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades. Con arreglo a lo anteriormente expuesto, en la medida en que el gasto derivado del curso de doctorado sea deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el consultante, este último podrá deducirse el importe total del mismo cuando determine su rendimiento neto de actividades económicas con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades».

³⁰ Dicha letra ha sido incorporada por la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre). Para un análisis más exhaustivo de este gasto véase Malvárez Pascual, L. A. (2017). Análisis de las medidas tributarias introducidas por la Ley de reformas urgentes del trabajo autónomo. *RCyT. CEF*, 417, 17-28.

³¹ La cuantía del gasto depende de varios factores. Así, cuando no se pernocte en un municipio distinto del lugar de trabajo o de residencia del preceptor, la cantidad máxima que se podrá deducir será 26,67 euros/día, si el desplazamiento es en España, o 48,08 euros/día, si se produce en el extranjero. Si se pernocta fuera de los municipios señalados el gasto deducible ascenderá, como máximo, a 53,34 euros/día cuando el desplazamiento se produzca en España y a 91,35 euros/día, cuando tenga lugar en el extranjero.

³² El precepto establece que tendrán carácter deducible «los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería

otra parte, si la financiación del congreso es parcial, este régimen resultará más ventajoso que la mera no sujeción de las percepciones, pues permitirá que el contribuyente incluya como renta profesional el importe financiado por el laboratorio, mientras que podrá deducir todos los gastos en los que haya incurrido para asistir a los cursos y jornadas, lo que podría tener un efecto neto negativo. Esta solución no se hubiera podido aplicar en ningún caso cuando estas percepciones se califiquen como rendimientos del trabajo, dada la limitación de los gastos deducibles que opera en relación con este componente de la renta. De ahí que la única solución posible en este último caso era la que ha adoptado el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, al considerar el pago de las mismas como un supuesto de no sujeción.

Referencias bibliográficas

Malvárez Pascual, L. A. (2017). Análisis de las medidas tributarias introducidas por la Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo. *RCyT. CEF*, 417, 17-28.

Vidal Martí, B. (2017). Asistencia a congresos de profesionales médicos. *Carta Tributaria*, 32.

Villegas Flores, J., Pérez Sarabia, M. y Acedo López, B. (2017). La AEPD autoriza la publicación de los pagos de la industria farmacéutica a los profesionales sanitarios sin su consentimiento: análisis de implicaciones en privacidad, fiscalidad e incompatibilidades. *Actualidad médica*, 102(800), 47-51.

y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores».