



Nº2 Junio 2010

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS BECAS PARA INVESTIGACIÓN EN ESPAÑA

Mercedes Navarro Egea*
Blanca Torres Espinosa**

Sumario:

1. Introducción. 2. Análisis de las becas para investigación exentas en el IRPF. 2.1. Requisitos específicos de las becas de investigación concedidas el marco del Estatuto del investigador en formación. 2.2. Requisitos específicos de las becas de investigación concedidas a determinados colectivos de la Administración y las Universidades. 2.3. Finalidad investigadora. 2.4. Importe de la exención. 3. La exención a las becas de investigación en el IRNR. 4. A modo de conclusión. 5. Bibliografía.

1. Introducción

El estudio que se presenta pretende ofrecer una visión general del régimen de exención previsto en los impuestos sobre la renta para aquellas personas físicas, residentes o no en territorio español, que puedan resultar beneficiarias de becas relacionadas con la actividad investigadora (estancias externas de investigadores, asistencia a congresos científicos e incorporación de investigadores visitantes).

El trato de favor para el fomento de la investigación, regulado conjuntamente con las becas para los estudios reglados que conforman el sistema educativo (incluidos los estudios de tercer ciclo, esto es, los programas de doctorado), comprende tanto las ayudas dirigidas al personal investigador en formación como las que con fines de investigación se conceden a determinados colectivos de las Administraciones públicas y las Universidades. Fuera de la esfera de actuación de la exención, las becas tendrán la consideración rendimientos del trabajo para el perceptor como así se establece expresamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) y, para los no residentes, en el marco legal del Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹. Y, siendo éste su tratamiento tributario, resulta evidente el interés por

* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Murcia, España.

determinar las condiciones que se han de dar para que opere el efecto exonerador sobre estas rentas.

2. Análisis de las becas para investigación exentas en el IRPF

La Ley del IRPF, en su art. 7.j), establece que se han de considerar rentas exentas en el IRPF, “*en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente* – a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo- *para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades*”.

Con arreglo a dicho mandato, el supuesto de hecho exento viene determinado por las becas de investigación, públicas o privadas, en las que se den determinados requisitos relacionados con la naturaleza de entidad pagadora, la actividad objeto de protección y los beneficiarios de la ayuda. Y, sobre estos aspectos, cabe destacar lo siguiente:

- a) Que las *entidades pagadoras* quedan circunscritas al ámbito de las Administraciones públicas y entidades sin fines lucrativos comprendidas en el régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro.
- b) Que el *objeto de la actividad* merecedora del trato de favor se centra en los fines de investigación, incluyendo la formación del personal investigador en el ámbito del Real Decreto 63/2006, de 27 de enero.
- c) Que los *beneficiarios* de las ayudas serán las personas físicas (sujetos pasivos del IRPF) integradas en el marco del Estatuto del personal investigador en formación, los funcionarios y personal al servicio de las Administraciones públicas y personal docente e investigador de las Universidades.

El desarrollo de estos elementos configuradores de la exención tiene lugar en el Reglamento del IRPF (art. 2), para cuyo análisis se pueden identificar, por un lado, los requisitos que han de concurrir en las becas de investigación en atención a la condición de los destinatarios y, por otro, el alcance cuantitativo de la exención.

Por lo que hace a los *requisitos específicos en función de los destinatarios*, la norma reglamentaria dispone que, para el caso de que aquéllos se encuentren en el ámbito del

** Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca, España. Profesora Investigadora de Tiempo Completo en la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, UAMZH, México

¹ El marco normativo en el que se desarrolla la indagación comprende la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio; el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes; y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Estatuto del investigador en formación, será necesario que se cumpla lo siguiente: a) Que el programa de ayudas esté reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación, y b) que no se trate de cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

En paralelo, para las becas cuyos destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de alguna Administración Pública o personal docente e investigador universitario, se exige que las bases de la convocatoria prevean como requisito o mérito la pertenencia a estos colectivos.

La Ley contempla la posibilidad de que la financiación de la actividad investigadora provenga de fondos privados, si bien el régimen de exención se limita a aquellas fundaciones, asociaciones y demás entidades sin ánimo de lucro acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, siempre que en la convocatoria se aprecien criterios de transparencia, generalidad, objetividad y no discriminación en la concesión de las ayudas. A tal efecto, la norma reglamentaria exige estos requisitos:

- 1) Que las becas vayan destinadas a colectivos genéricos de personas, salvo límites propios de los estudios fomentados o el objeto o finalidad estatutaria de la entidad sin fin de lucro.
- 2) Que la convocatoria reúna la suficiente publicidad: se publicará en el Boletín Oficial del Estado o boletines autonómicos, y además en un periódico de gran circulación nacional o la web de la entidad.
- 3) Que la adjudicación se realice en régimen de concurrencia competitiva.

Una vez configurado el ámbito de aplicación del supuesto de hecho exento, el Reglamento reula el *alcance de la exención en términos cuantitativos*. Así, las becas de investigación cuentan con una exención plena, en la medida en que el no gravamen se extiende sobre la totalidad de la dotación económica derivada del programa de ayuda de que se trate. El precepto dispone que también quedarán exoneradas las ayudas complementarias a las becas de tercer ciclo y de investigación dirigidas a financiar alojamiento, desplazamiento y manutención derivados de asistencias a cursos, foros o estancias en otros centros de investigación distintos de los de su adscripción para completar la formación investigadora del becario.

Definida en estos términos la exención en concepto de becas para investigación, conviene tener presente que la Ley General Tributaria limita la posibilidad de acudir a la analogía para extender el ámbito de la exención más allá de sus estrictos términos (dice el art. 14 que “*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”). En estas condiciones, el proceso de aplicación de esta norma objeto de estudio resulta una tarea algo compleja precisamente porque no siempre resultan claros los términos en que se expresa la Ley del IRPF y su Reglamento, bien porque se refiere a conceptos que vienen determinados en otros ámbitos normativos ajenos a este sector del Ordenamiento (Ley Orgánica de Universidades, Estatuto del

becario de investigación, etc.), bien porque su redacción deja zonas de penumbra que no favorecen la seguridad jurídica.

En esta tarea es conveniente atender a la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a partir de las consultas escritas formuladas por los contribuyentes, pues dicho órgano consultivo ha ido delimitando criterios interpretativos en relación algunas cuestiones que pueden resultar controvertidas, cual es el caso de algunos de los requisitos específicos para las becas de investigación, la finalidad investigadora y el importe exento.

2.1. Requisitos específicos de las becas de investigación concedidas el marco del Estatuto del investigador en formación

El ámbito del supuesto de hecho de la norma de exención viene determinado, en este caso, por el Estatuto del personal investigador en formación regulado por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero. Esta norma configura un sistema obligatorio para todos los programas de ayudas que tengan por finalidad la formación de personal investigador y, en definitiva, la consecución del título de Doctor. Además de establecer los derechos y deberes de este colectivo, distingue dos situaciones en el proceso de formación que determinan la configuración de la relación jurídica del investigador con el centro al que se encuentra adscrito: durante el período de estudio y formación, se considera que no existe ninguna aportación al centro por lo que, no concurriendo elementos para que surja una relación laboral, su situación jurídica corresponde con la de becario; sin embargo, en un estadio en el que el personal investigador tiene una formación avanzada (Diploma de Estudios Avanzado o equivalente y, por supuesto, tratándose de personal investigador doctor), se considera que la actividad investigadora aprovecha a la entidad por lo que su situación jurídica es la de un trabajador.

Esta concepción se concreta en un sistema de dos años de beca y dos de contrato laboral –una vez superado el período de beca y obtenido el Diploma de Estudios Avanzados (DEA)- y, asimismo, exige que los programas de ayuda a la investigación para doctores se canalicen mediante la formalización de una relación laboral.

La ordenación de los programas de ayuda regulados en el Estatuto y la doble condición del investigador como personal “de beca” y “de contrato” tienen una consecuencia inmediata a los efectos de determinar el tratamiento fiscal de las retribuciones del personal investigador.

La interrelación entre ambos sectores normativos se concreta en una primera exigencia de carácter formal, quedando supeditada la exención a la constatación de que *“el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayuda a la investigación a que se refiere el art. 3 del Real Decreto”*. La correcta interpretación de este requisito conlleva, como así ha precisado la DGT en la consulta nº V1991-07, de 24 de septiembre de 2007, que los programas de becas de investigación que no hayan sido objeto de inscripción, bien por no haberse efectuado la solicitud, bien por haber sido esta rechazada, resulten excluidos del ámbito de aplicación del Estatuto. Una exclusión que, sin embargo, no se considera definitiva, pues concluye la Administración que, cumpliéndose los restantes requisitos, a partir del momento de la inscripción la beca estará exenta.

Cumplida esta formalidad, parece claro que quedarán fuera del ámbito de aplicación de la exención aquellas cantidades percibidas una vez transcurridos los dos primeros años de la condición de la beca, y en tal sentido se debe interpretar el Reglamento del IRPF cuando especifica en su art. 2 que *“en ningún caso se extenderá el efecto exonerador a las cuantías derivadas de un contrato laboral”*. Abundando en esta cuestión, la DGT ha subrayado que las becas son incompatibles con la existencia de un contrato de trabajo, entendido este último como una prestación de servicios profesionales dentro del ámbito de organización y dirección del empleador, de los que se derivan las retribuciones percibidas por los investigadores (consulta nº V1952, de 2 de octubre de 2006).

La conexión entre la norma fiscal y el régimen jurídico del personal investigador en formación exige la concurrencia de otras circunstancias previstas en este ámbito estatutario, como es la condición de graduados universitarios de los beneficiarios de programas de ayuda y que las becas vayan dirigidas al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica vinculados a estudios oficiales de doctorado, sin perjuicio de las especialidades previstas en el ámbito de la ordenación de las profesiones sanitarias.

2.1. Requisitos específicos de las becas de investigación concedidas a determinados colectivos de la Administración y las Universidades

La norma de exención acota otro grupo de potenciales beneficiarios en el que se encuentran los funcionarios y personal de las Administraciones Públicas, así como al personal docente e investigador de las Universidades. En estos supuestos, el Reglamento de desarrollo del IRPF subordina el trato de favor a la exigencia de que la pertenencia a dichos colectivos constituya un requisito o mérito necesario con constancia expresa en las bases de la convocatoria (*“las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades”*). Los términos en que se formula este requisito han dado lugar a que surjan dudas interpretativas en su aplicación práctica en relación con la exigencia del reflejo de esta circunstancia en la convocatoria o respecto de las categorías contractuales que pueden disfrutar del trato de favor en el ámbito universitario.

Por lo que respecta a la forma en que se ha de dar cumplimiento a esta exigencia en las bases de la convocatoria, resulta de interés la doctrina sentada por la DGT con carácter vinculante en respuesta, entre otras, a las consultas de 23 de junio y 1 de septiembre de 2006 (nº V1214-06 y 1716-06). Este centro consultivo ha venido a subrayar que la razón de ser del trato de favor a las becas de investigación percibidas por estos sujetos no es otra que la relación existente entre la actividad investigadora que se va a realizar como becario y la pertenencia a la Administración o a la Universidad; y, en esta lógica, se entiende que dicha pertenencia ha de constituir un requisito o mérito de expresamente previsto en las bases de la convocatoria.

Con esta medida se persigue que *“el ente convocante, cuando otorga la beca, conoce y ha valorado tal circunstancia”*, sin que la exención pueda quedar condicionada a la ulterior acreditación a tales categorías. La Administración insiste en la importancia de la presencia de este requisito como uno de los méritos que ha de acreditar el interesado en la solicitud de las ayudas y que, asimismo, ha de valorar la

entidad convocante en el proceso de selección y concesión de la beca. Para ilustrar esta interpretación, se puede tomar una consulta de 13 de septiembre de 2005 (nº 1748-05), en la que se declara que las becas de investigación no tendrán la consideración de exentas cuando el investigador sea seleccionado sobre la base del *curriculum* y el trabajo desarrollado, sin que en ningún momento se le exija la pertenencia a alguna de los colectivos administrativos o universitarios merecedores del trato de favor.

Se ha de llamar la atención sobre la segunda cuestión polémica antes apuntada, esto es, sobre interpretación que se debe dar al concepto de “*personal docente e investigador de las Universidades*”. La DGT ha venido considerando que quedan comprendidos en dicho grupo tanto los funcionarios de los cuerpos docentes universitarios como el personal contratado en virtud de lo dispuesto en el art. 47 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (“*El personal docente e investigador de las Universidades públicas estará compuesto de funcionarios de los cuerpos docentes universitarios y de personal contratado*”). Y, en relación con el personal contratado, dice que podrán disfrutar del beneficio fiscal quienes acrediten su vinculación con la Universidad a través de los contratos de Ayudante, Profesor Ayudante Doctor, Profesor Contratado Doctor y Profesor Asociado. Esta línea interpretativa da lugar a que, por ejemplo, se puedan beneficiar de la exención determinadas categorías contractuales carentes de un perfil investigador (profesores asociados)² y, por el contrario, queden fuera los becarios de investigación de la Universidad (consulta nº V2088-06, de 23 de octubre de 2006) o el personal contratado que no imparta docencia en las enseñanzas conducentes a la obtención de los títulos oficiales y el personal propio de los institutos de investigación adscritos a la Universidad (no se consideran personal contratado con arreglo a lo dispuesto en el art. 48.4 de la Ley Orgánica citada).

Con arreglo a lo expuesto, tampoco cabe extender la exención a las ayudas percibidas, no ya por los investigadores personas físicas, sino por las instituciones (universidades, centros públicos de investigación, etc.) para la contratación laboral por obra o servicio a personal investigador. En tales condiciones, la DGT ha declarado que las retribuciones percibidas por las personas físicas que desarrollan la investigación se derivan de una relación laboral y no tienen la consideración de beca (consulta nº V2279-05, de 11 de mayo de 2005).

No existe pronunciamiento alguno por parte de la Administración en relación con el tratamiento que habrán de recibir los beneficiarios de las becas de investigación que constituyan personal docente e investigador de las Universidades privadas, aunque lo cierto es que la norma de exención habla de “universidades”. Si se sigue el criterio de la DGT y, en esta cuestión, se realiza una interpretación conjunta de la norma fiscal y la Ley Orgánica de Universidades, habrá que tener en cuenta que el art. 72.2 de esta última se refiere al personal docente e investigador de estas instituciones privadas señalando que “*al menos el 50 % del total del profesorado deberá estar en posesión del título de Doctor y, al menos, el 60 % del total de su profesorado doctor deberá haber obtenido la evaluación positiva de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación o del órgano de evaluación externa que la ley de la Comunidad Autónoma determine. A estos efectos, el número total de Profesores se computará sobre el*

² El art. 53 de la LOU dispone que “*La finalidad del contrato será la de desarrollar tareas docentes a través de las que se aporten sus conocimientos y experiencia profesionales a la universidad*”.

equivalente en dedicación a tiempo completo. Los mismos requisitos serán de aplicación a los centros universitarios privados adscritos a universidades privadas”.

La Ley Orgánica fija criterios que definen el perfil investigador del profesorado similares a los establecidos en el ámbito de las universidades públicas (p.e., estar en posesión del título de Doctor y haber obtenido la evaluación positiva de la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación o del órgano de evaluación externa que la ley de la Comunidad Autónoma determine), por lo se puede considerar que, en la medida en que se acredite una relación de equivalencia entre personal perteneciente a estas entidades y personal docente e investigador de las universidades públicas, será factible considerar a dicho colectivo como potenciales beneficiarios de la exención prevista para las becas con fines de investigación.

2.3. Finalidad investigadora

La falta de una definición propia de “investigación” constituye otro aspecto incierto a la hora de determinar la aplicación de la exención a la vista de los términos utilizados en algunas convocatorias de becas relacionadas con tal fin (por ejemplo, ayudas de viajes y estancias).

A efectos de su correcta interpretación, cabe recordar que la Ley General Tributaria, en su art. 12.2, dispone que *“en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*. En este caso, las normas tributarias no ofrecen una definición propia, salvo en lo que se refiere a la investigación básica. En efecto, en sede del Impuesto sobre Sociedades, a propósito de la deducción por investigación y desarrollo, se dice que *“se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico”* (art. 35.1.a) del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades). Ahora bien, parece claro que la exención se refiere a un concepto más amplio de investigación y, en tal sentido, podría ponerse en relación con la definición dada por la Carta Europea del Investigador³ en la que se considera que el personal investigador se refiere a todas las personas que participan profesionalmente en I+D en cualquier etapa de su carrera, y que comprende toda actividad relacionada con la investigación básica, la investigación estratégica, la investigación aplicada, el desarrollo experimental y la transferencia de conocimientos, incluidas la innovación y las capacidades de asesoramiento, supervisión y docencia, gestión de los conocimientos y derechos de propiedad intelectual y la explotación de resultados de investigación.

La DGT tampoco ha contribuido a fijar unos criterios objetivos que permitan clarificar lo que se ha de entender por becas otorgadas *con fines de investigación*, limitándose a decir que para apreciar el cumplimiento de esta exigencia habrá que tomar en consideración el “objeto de la beca” y la “actividad que vaya a desarrollar el becario”. Atendiendo a estas variables, dicho órgano consultivo, en la consulta nº 0831-04, de 30 de marzo de 2004, ha entendido que la exención es aplicable a las becas derivadas de una convocatoria que define su objeto en los términos siguientes: “Este

³ Recomendación de la Comisión de 11 de marzo de 2005 relativa a la Carta Europea del Investigador y al Código de conducta para la contratación de investigadores, Oficina Oficial de Publicaciones de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2005, ISBN 92-894-9317-8.

programa persigue estimular la movilidad del profesorado universitario e investigadores del CSIC y OPIS en centros de enseñanza superior y de investigación extranjeros o españoles, para propiciar la actualización de sus conocimientos y el aprendizaje de nuevas técnicas y métodos, al mismo tiempo, procura crear y potenciar los vínculos académicos entre las instituciones españolas y extranjeras al animar la colaboración de nuestros profesores e investigadores en las tareas docentes e investigadoras regulares del centro de acogida en cualquiera de los tres ciclos de la enseñanza superior. A este respecto, las condiciones varían de acuerdo con la modalidad que corresponda: a) Si la estancia tiene lugar en centros extranjeros, el beneficiario deberá desarrollar un proyecto de investigación. En esta modalidad, el profesor o investigador visitante podrá compatibilizar esta tarea con tareas docentes que correspondan al tercer ciclo de la enseñanza superior en el centro de acogida”.

En la misma línea, en la consulta nº 0018, de 30 de junio de 2006, excluye de la esfera de aplicación de la exención ciertas “becas para estancias cortas en otras universidades y centros de investigación” porque entiende que su objeto se limita a favorecer la movilidad del personal docente e investigador universitario; y, en relación con unas “ayudas para la elaboración de proyectos europeos” orientadas a la subvención de estancias de corta duración a universidades y centros de investigación de la UE con la finalidad de preparar la elaboración y presentación de un proyecto de investigación, ha considerado que en las ayudas para facilitar el encuentro de un equipo de investigación a efectos de preparar la solicitud de un proyecto a un programa europeo no se aprecia que sean becas con fines de investigación.

La lectura de las respuestas dadas por este centro directivo permite advertir la importancia atribuida al hecho de que *las bases de la convocatoria hagan constar de forma expresa la actividad investigadora que ha de realizar el becario*, sin que sea suficiente para justificar los fines de investigación el hecho de que se exija la presentación de un certificado en el que se describan los objetivos conseguidos durante la estancia.

En definitiva, la exención depende de los términos en que se redacte la convocatoria. Y, en particular, de que se subraye de forma explícita la finalidad de investigación en las bases relativas a la determinación del objeto de la beca y a la actividad del becario, sin que estos fines resulten desvirtuados por la posibilidad de que se desarrollen otras actividades complementarias (docentes) o se persigan objetivos accesorios (favorecer vínculos académicos).

2.4. Importe de la exención

El art. 7.j) de la Ley no establece de forma explícita límite cuantitativo en cuanto a la exención, de ahí la novedad que representa la regulación de tal extremo en el art. 2 del Reglamento.

En relación con las becas concedidas para la investigación, dicha norma reglamentaria establece que el trato de favor comprenderá la totalidad de la dotación económica derivada del programa de ayuda fijada en la convocatoria (“*gozará de exención la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente*”). Y, en cuanto a las becas para tercer ciclo y las de investigación, extiende la exención a “*las ayudas complementarias que tengan por*

objeto compensar los gastos de locomoción, manutención y estancia derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas para completar la formación del becario, así como la realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos de su adscripción para completar la formación del becario”.

En un primer momento, se podría pensar que esta medida constituye un límite respecto de las becas que pueden considerarse exentas, vinculando las ayudas por asistencia a congresos y por estancias breves a la situación de formación del beneficiario. Tal consideración resulta errónea pues la norma reglamentaria ha de ser interpretada en el contexto del art. 7.j) de la Ley, por lo que no hay que confundir las ayudas a viajes y estancias comprendidas en las becas con fines de investigación y las ayudas de este tipo que complementan a las disfrutadas por el personal en formación (becas de tercer ciclo y de investigación).

En este sentido, la DGT en relación con una consulta de 30 de junio de 2006 (nº 0018-06), dice que “las ayudas de viajes y estancias tendrán el carácter de rentas exentas si tienen encaje en alguno de los supuestos previstos en el art. 7.j)”, esto es, en la medida en que se puedan subsumir en el supuesto de becas concedidas con fines de investigación. Y, a tales efectos, se ha visto que la exención depende de cómo se redacte el objeto de la beca y la actividad a desarrollar por el becario que motiva la concesión de la beca.

Desde este punto de vista, cabe entender que la norma amplía el efecto de la exención respecto de las personas físicas que, disfrutando de becas exentas en concepto de personal investigador en formación (tercer ciclo o becas de investigación), concurren a convocatorias de ayudas de viaje y estancias breves por cuanto tales actividades contribuyen a la formación del becario. En la consulta citada, la DGT se refiere a este tipo de ayudas complementarias para reconocer la exención “en la medida en que estas ayudas se conceden con el objeto de mejorar la investigación del proyecto para el que se concede la beca y/o su formación y con el fin de que el becario pueda presentar los resultados de su investigación, cabe entender que forman parte de la beca y por lo tanto la percepción de esta cuantía estará también exenta en los términos anteriormente citados”.

3. La exención a las becas de investigación en el IRNR

El tratamiento de las becas recibidas por personas físicas no residentes conduce al art. 14.1.a) del Texto Refundido de la Ley del IRNR por el que se establece que serán de aplicación los supuestos de exención contemplados en el art. 7 de la Ley del IRPF y, por consiguiente, el referido a las becas de estudios e investigación.

Junto a esta remisión a las rentas exentas en el IRPF, la letra b) del apartado 1 del citado artículo declara exentas “*las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones Públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros*”.

Si centramos la atención en la aplicación de la exención a las becas de investigación, esto es, las que se conceden al margen de acuerdos o convenios internacionales de cooperación, parece claro que se han de cumplir los requisitos

previstos en el marco del IRPF. En concreto, puede suscitar alguna duda el aspecto relacionado con el perfil del destinatario, pues se ha visto que se precisa que en las bases de la convocatoria se exija que se acredite como mérito la condición de pertenencia a determinados colectivos. A este respecto, la DGT ha entendido que la exención sólo operará cuando el beneficiario tenga el carácter de personal docente e investigador de Universidad en su país de origen y su vinculación con la Universidad de procedencia sea equivalente a las previstas en el art. 47 de la Ley Orgánica de Universidades (“*funcionarios de los cuerpos docentes universitarios y de personal contratado*”).

En todo caso, la aplicación de las normas del IRNR quedan supeditadas a lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Dato significativo toda vez que, algunos de estos tratados internacionales, incorporan el tratamiento tributario de los ingresos percibidos por profesores e investigadores que se desplazan de sus Estados de residencia al otro Estado firmante del Convenio para impartir enseñanzas o realizar investigaciones⁴.

4. A modo de conclusión

La actual legislación ofrece un marco favorable para las personas físicas que desarrollan actividades investigadoras con el apoyo de becas públicas o privadas (fundaciones, etc.) que se extiende igualmente a los no residentes en territorio español.

Por lo que hace al ámbito de la investigación universitaria, la exención requiere tener en cuenta el régimen jurídico del personal investigador en formación y la legislación universitaria a la hora de delimitar su ámbito de aplicación subjetivo.

El disfrute del beneficio fiscal por parte del personal docente e investigador de las Universidades depende en gran medida de los términos en que se redacte la convocatoria. En especial, la finalidad investigadora ha de estar presente en la delimitación del objeto de la estancia y la actividad que se vaya a desarrollar en el centro de destino.

Sería deseable una revisión del régimen de la exención para reducir la incertidumbre en cuanto a la delimitación de los fines de investigación evitando las dudas que plantea el tratamiento de las ayudas que fomentan la movilidad de los investigadores y la asistencia a reuniones científicas. Igualmente se debería clarificar la situación de los investigadores universitarios que no encuentran encaje en las categorías contractuales de la Ley Orgánica de Universidades.

⁴ En algunos convenios se incorpora una cláusula específica para profesores e investigadores con el objeto de fijar el régimen de exención en el Estado de destino. No se encuentra en este grupo el Convenio con México, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992 (BOE 27-octubre-1994), aunque en relación con los estudiantes dispone el art. 20 que “*Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante o una persona en prácticas que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado*”.

6. Bibliografía

CHECA GONZÁLEZ, C.: “La exención en el IRPF de las becas públicas”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, España, 2000, (BIB 2000, 1962).

CHICO DE LA CÁMARA, P.: Comentario al art. 7 de la Ley 35/2006 del IRPF”, en *Estudios y Comentarios Legislativos*, Civitas, España 2009, ISBN 978-84-470-3184-9.

HORTALÀ I VALLVÈ, J.: *Comentarios a la red española de convenios de doble imposición*, Thomson-Aranzadi, España 2007, ISBN 978-84-8355-163-9.

MADRIGAL DÍEZ, C.: “La exención en el IRPF de las becas para estudios e investigación”, *Tribuna Fiscal*, ISSN 1130-4901, nº. 178-179, España 2005, págs. 86-91.

VV.AA.: “*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, dirigido por T. Cordon Ezquerro y J.A. Rodríguez Ordanza, Civitas, 2009, ISBN 978-84-470-3184-9.