

**BUSCADOR****Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V1562-09</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>Fecha salida</b>	30/06/2009
<b>Normativa</b>	Ley 35/2006, Art 7 p) ; CONCEPTO IMPOSITIVO: IRPF.
<b>Descripción de hechos</b>	<p>La consultante, residente en España ni establecimiento permanente.</p> <p>La consultante, que tiene un contrato laboral con la empresa holandesa, se desplaza periódicamente al extranjero para desempeñar su trabajo.</p> <p>La totalidad de los servicios se prestan fuera del territorio español.</p>
<b>Cuestión planteada</b>	<p>La consultante plantea la posibilidad de aplicar la exención recogida en el artículo 7 letra p), así como considerar que la totalidad de las rentas obtenidas por los trabajos realizados en el extranjero estén exentas, con el límite legalmente establecido, al considerar que se cumplen los requisitos y que todos los rendimientos se han devengado durante los días que efectivamente la trabajadora ha estado desplazada en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional.</p>
<b>Contestación completa</b>	<p>El artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de día 29), en adelante LIRPF, establece que estarán exentos:</p> <p>“Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:</p> <p>1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.</p> <p>2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.</p> <p>La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.</p> <p>Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención”.</p>

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, dice:

“1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.º p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.º A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención”.

La norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.


Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido este requisito en particular cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, circunstancia que se cumple en el caso de Holanda.

Habida cuenta de que en el supuesto planteado se cumplen las condiciones exigidas en el artículo 7 p) de la LIRPF, cabe concluir que las retribuciones percibidas por la consultante, están exentas en el IRPF, con el límite de 60.100 euros anuales.

Si la trabajadora efectúa varios desplazamientos al extranjero a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente la trabajadora ha estado desplazada en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, pudiendo calcularse aplicando un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el mínimo total de días del año.

Ahora bien, si la totalidad de los rendimientos del trabajo se han devengado durante los días que efectivamente la trabajadora ha estado desplazada en el extranjero llevando a cabo una prestación de servicios transnacional, estarán exentas la totalidad de los rendimientos obtenidos con el límite legalmente establecido.

 Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.