

BUSCADOR**Resultados**

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

Documento seleccionado

| | |
|------------------------------|---|
| Nº de consulta | V3241-23 |
| Órgano | SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas |
| Fecha salida | 13/12/2023 |
| Normativa | LIRPF, Ley 35/2006, Artículo 7 p). RIRPF, RD 439/2007, Artículo 6. |
| Descripción de hechos | Se describe en el apartado "Cuestión planteada". |
| Cuestión planteada | Conocer si los días de viaje (el día de ida al extranjero y el día de regreso a España), con independencia de la hora de salida del vuelo, resultan computables a efectos de la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. |
| Contestación completa | <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 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que estarán exentos:</p> <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> <p>Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:</p> <p>“1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren 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 particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que</p> |

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.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”.

Respecto a la cuantía exenta de tributación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el apartado 2 del artículo 6 del RIRPF, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado 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, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto).

Asimismo, a las retribuciones específicas que satisfaga la empresa al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención.

Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales.

En relación con los días de viaje en los que no se realiza trabajo en el extranjero, el Tribunal Supremo, en sentencia 274/2021, de 25 de febrero de 2021 (recurso de casación núm. 1990/2019), ha resuelto fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de la sentencia.

En dicho fundamento tercero, el Tribunal Supremo considera que “La línea interpretativa que ha de seguirse es la recién mencionada” (con anterioridad, reproduce una parte de una resolución del TEAR de Madrid) y concluye señalando que: “...es coherente y razonable interpretar que los términos "trabajos efectivamente realizados en el extranjero", comprenden los días de llegada y de partida. No tomar en consideración esos días entraña una interpretación contraria a los postulados que presiden la regulación de esa exención.

Por tanto, el criterio que fijamos es que en la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España”.

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.