

EXENCIÓN POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL EXTRANJERO: SERVICIOS INTRAGRUPPO (Art. 7. p) LIRPF)

[Consulta Vinculante 0042-23 de 16 de enero](#)

INTRODUCCIÓN

De nuevo la Dirección General de Tributos se pronuncia sobre el controvertido artículo 7. p) de la Ley de IRPF, relativo a la exención por rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Esta exención fue introducida en nuestro sistema normativo hace más de veinte años, mediante la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, con la finalidad de favorecer la competitividad de las empresas españolas y la internacionalización del capital humano residente en España.

Recordemos que los actuales requisitos para aplicar la exención de hasta 60.100 euros son los siguientes:

- 1) Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- 2) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Se considera 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. Para el resto de países (con los que no exista Convenio), habrá que estar a la existencia de un impuesto idéntico o análogo.

Aunque los requisitos exigidos para su aplicación pueden, a priori, no resultar muy complicados en su cumplimiento, no obstante, la aplicación práctica de esta exención, de la que son beneficiarios los trabajadores, queda muy limitada, dado el esfuerzo probatorio exigido, tanto a las empresas como a los contribuyentes, así como por las innumerables consultas planteadas ante este órgano directivo a este respecto.

El caso analizado en esta consulta es el que se cuestiona el primero de los requisitos, es decir, que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, es el siguiente:

SUPUESTO DE HECHO

El caso objeto de consulta es el de un trabajador de una sociedad española que fue desplazado por un periodo de 4 meses durante el año 2022 a una sociedad del grupo radicada en Nueva York. Durante el periodo de tiempo que el trabajador estuvo desplazado, su salario continuó siendo pagado por la sociedad española.

Se plantea si el salario que percibió durante el tiempo del desplazamiento a Estados Unidos está exento de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CRITERIO DE LA DGT

Comienza la Dirección General de Tributos indicando que la exención recogida en el artículo 7.p) LIRPF y 6 Reglamento IRPF, requiere el cumplimiento de dos requisitos:

El primero de ellos es que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero. Esto exige no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España, sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual, será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España.

Se entiende cumplido este requisito dado que, en el escrito de consulta, el trabajador de la entidad residente en España, habría sido desplazado a Nueva York por su empresa.

El segundo de los requisitos exige que los trabajos deban realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero. Es necesario que **destinatario o beneficiario del trabajo** prestado por el trabajador desplazado desde España sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente en el extranjero. Es decir, la norma se refiere básicamente a los supuestos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.

No obstante, la normativa distingue el alcance de la exención en función de si los servicios se prestan para una empresa vinculada o no vinculada con la entidad empleadora. Así, en el caso concreto de que 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 artículo 16.5 del 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.**

Por tanto, en este tipo de supuestos, debe analizarse si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado.

Según la DGT para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado.

El análisis dependerá de los hechos y circunstancias que concurran en cada caso en concreto. Pero sí que debe señalarse que éste será más complejo cuando la actividad afecte a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo.

Continúa la DGT diciendo que en determinados casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella y, por lo tanto, no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un miembro del grupo, normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional, realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su **calidad de accionista**. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma y, por tanto, **en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo.**

Así pues, en relación con los desplazamientos para la realización de actividades que un miembro del grupo realiza debido a sus intereses y asociados a la estructura jurídica de la matriz, no puede entenderse que se está en presencia de una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 18 de la LIS.

No obstante, pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las **actividades de este**

tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

En el escrito de consulta no se detallan los servicios intragrupo que el trabajador consultante, en su caso, habría prestado, limitándose a señalar que estuvo desplazado en Estados Unidos durante 4 meses del año 2022 y que allí trabajó para X Nueva York.

Así, la DGT concluye que, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que se corresponde con **servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España y en consecuencia, no estará amparada por la exención.**

COMENTARIO CRÍTICO

La aplicación del beneficio fiscal recogido en el artículo 7.p) LIRPF está quedando muy limitada tanto por la interpretación restrictiva que la Administración da a los requisitos establecidos en el precepto, como por el esfuerzo probatorio exigido, tanto a las empresas como a los contribuyentes, en relación con el cumplimiento de los requisitos. Por tanto, se hace necesaria una modificación de la norma que no deje margen a interpretaciones y ponga fin al cuantioso número de consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos sobre este precepto.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.