

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079096

DGT: 11-03-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0562/2021

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Dietas y asignaciones para gastos de manutención y estancia. No exceptuadas de gravamen. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa simplificada. Gastos. *Gastos de manutención y estancia de un autónomo por la prestación de servicios en el extranjero.* Un pensionista se ha dado de alta como autónomo teniendo un sólo cliente con sede en Alemania. Dicho cliente contrata sus servicios para que sean prestados en Alemania y terceros países. Pero el régimen de dietas del art. 9 RD 439/2007 (Rgto IRPF), únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral en la que se dan las notas de dependencia y alteridad. No obstante, se ha de tener en cuenta el art. 30.2.5ª Ley 35/2006 (Ley IRPF), según el cual tendrá la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa del contribuyente, los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de su actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería 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. Los requisitos de deducibilidad para los gastos de estancia incurridos en el desarrollo de una actividad económica son únicamente los requisitos generales establecidos por la normativa del Impuesto para la deducibilidad de los gastos en actividades económicas. La deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además, los gastos, para su deducción deberán cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Ámbito objetivo. *Prestación de servicios por un autónomo.* La exención del art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el art. 17.1 Ley IRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el art. 17.2 Ley IRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial). En este caso del autónomo, la inexistencia de una relación laboral impide la aplicación de la exención.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 p), 17, 28 y 30.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 6 y 9.A.3.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es un pensionista, que se ha dado de alta como autónomo (asesoría técnica) en fecha 1 de marzo de 2021, teniendo un sólo cliente con sede en Alemania. Dicho cliente contrata sus servicios para que sean prestados en Alemania y terceros países (Argentina, China, Irán, Vietnam, Rusia, etc.), dependiendo del proyecto.

Cuestión planteada:

- Si puede aplicar en su caso el régimen de dietas por desplazamientos al extranjero (artículo 9.A.3 del RIRPF), teniendo en cuenta la dificultad en su caso de obtener facturas acreditativas de los gastos incurridos (comidas, alojamiento, etc) en los distintos países a los que se desplaza, que cumplan con los requisitos exigidos legalmente por la normativa española.

- Si puede aplicar en su caso en su declaración de IRPF, la exención del 7.p) de la LIRPF, teniendo en cuenta que es autónomo dependiente de un sólo cliente que, a su vez, tiene su sede en el extranjero, y sus servicios son contratados por esa empresa extranjera para realizarlos fuera de España.

Contestación:

Partiendo de la consideración de que el consultante es residente fiscal en España, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 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, y que los rendimientos que percibe en su actividad como autónomo (asesoría técnica) se califican como rendimientos de actividades económicas, a continuación, se va a proceder a dar contestación a las dos cuestiones planteadas en su escrito de consulta:

1) Régimen de dietas (artículo 9.A.3 del RIRPF)

En el presente caso, partimos de la premisa de que el consultante determina el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa.

A este respecto, el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre), con efectos desde 1 de enero de 2018, ha modificado la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, cuya letra c) ha quedado redactada de la siguiente forma:

“5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...)

c) 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 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.”.

El consultante cuestiona la posible aplicación al caso consultado –gastos de manutención en que incurre como pensionista activo, dándose de alta como autónomo en el desarrollo de su actividad económica-, del número 1º de la letra a) del apartado 3 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), que, en relación con las asignaciones al trabajador para gastos normales de estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, establece que:

“Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

(...)

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. (...).

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.”.

Debe rechazarse la aplicación al caso consultado de la referida regla establecida en el artículo 9 del Reglamento, ya que la remisión que la Ley del Impuesto realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, contenida en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto, se circunscribe a los límites cuantitativos establecidos para dichos gastos de manutención, sin que en consecuencia, en dicha remisión se contemplen gastos distintos a los de manutención, como los gastos de estancia, ni otros aspectos regulados en el artículo 9 respecto a los gastos de manutención distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza, teniendo en cuenta que las dietas constituyen asignaciones efectuadas por el empresario al trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; mientras que los gastos deducibles por manutención del empresario o profesional

a que se refiere el artículo 30.2.5ª de la Ley del Impuesto, son gastos en que incurre el propio empresario o profesional, en desarrollo de su actividad económica.

En cuanto a las denominadas legalmente asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) de la LIRPF, el artículo 9 del Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.

De lo determinado en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que, el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento, únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

Dado que en este caso el consultante es un pensionista activo, que desarrolla una actividad económica como autónomo, (asesoría técnica), la inexistencia de una relación laboral determina que no le resulte de aplicación en su caso, el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto.

No obstante, en este caso, de acuerdo con lo establecido en la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, tendrá la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa del consultante, los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de su actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería 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, es decir, con el límite de 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por otro lado, debe indicarse que la modificación realizada por el citado artículo 11 de la Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo en la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la Ley del Impuesto, sólo se refiere, como se ha dicho, a los gastos de manutención, sin contemplar los de estancia, por lo que los requisitos de deducibilidad para los gastos de estancia incurridos en el desarrollo de una actividad económica son únicamente los requisitos generales establecidos por la normativa del Impuesto para la deducibilidad de los gastos en actividades económicas.

A ese respecto, debe señalarse que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley del Impuesto, “el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.”.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo apartado 3 establece: “3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”.

Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

“e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.”.

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la

actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, 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. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.

2) Exención del 7.p) LIRPF

El artículo 7 p) de la LIRPF, establece que estarán exentos:

“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con 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 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.

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.

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.

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.”.

Por su parte, el artículo 6 del RIRPF, dispone lo siguiente:

“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:

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.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.”.

Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión “trabajos” que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En consecuencia, en el caso planteado del autónomo, la inexistencia de una relación laboral impide la aplicación de la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas