

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081025

DGT: 22-09-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2435/2021

SUMARIO:

IRPF. Gestión. Declaración del impuesto. Obligación de declarar. Límite de 14.000 euros anuales. Retenciones. Excepciones a la obligación de retener. Otras. Entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante/sin establecimiento permanente. El contribuyente, oficial de la marina mercante, trabaja, en virtud de sucesivos contratos de embarque, a bordo de un buque explotado en tráfico internacional por una empresa cuya sede de dirección se sitúa en Bélgica, la cual le aplica una deducción mensual en concepto de retención a cuenta del Impuesto de la Renta en Bélgica. En España, es propietario de una vivienda en la que está empadronado. El límite determinante de la obligación de declarar en relación con los rendimientos del trabajo es de 22.000 euros anuales. No obstante, dicho límite se reduce a 14.000 euros «cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener», -art. 96.3.c) Ley 35/2006 (Ley IRPF)-. En este caso, como el pagador de los rendimientos del trabajo no está obligado a retener (ni por el art. 76.1.c) RD 439/2007 (Rgto. IRPF) al no tratarse de «entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente», ni por la letra d), «entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin establecimiento permanente»), el límite a tener en cuenta a efectos de la obligación de declarar sería de 14.000 euros. **Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos.** Sin embargo, se ha de tener en cuenta que, a efectos de computar estos límites no se tomarán en consideración las rentas exentas, como las obtenidas en este caso, rendimientos por trabajos realizados en el extranjero. Pues son rentas a las que les puede resultar de aplicación la exención del art. 7 p) Ley IRPF si se cumplen todos los requisitos.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 p), 9, 17, 96 y disp. trans. decimoctava.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 6 y 76.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, oficial de la marina mercante, trabaja, en virtud de sucesivos contratos de embarque, a bordo de un buque explotado en tráfico internacional por una empresa cuya sede de dirección se sitúa en Bélgica, la cual le aplica una deducción mensual en concepto de retención a cuenta del Impuesto de la Renta en Bélgica. Trabaja mediante contratos de más o menos 3 meses, período al que sigue 1 mes de vacaciones. En España, es propietario de una vivienda en la que está empadronado.

Cuestión planteada:

Si está obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el caso de que sus retribuciones superen el límite a partir del cual nace la obligación de declarar (según indica en su escrito, 22.000 euros) pero sean inferiores a 60.100 euros (límite máximo anual de la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto).

Contestación:

La presente contestación se formula partiendo de las hipótesis de existencia de una relación laboral entre el consultante y la referida empresa de Bélgica, en el marco de la cual el consultante se desplaza al extranjero, así como de que el consultante, a pesar de dichos desplazamientos al extranjero, tiene su residencia habitual en España según lo dispuesto 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 del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, por lo que tiene la consideración de contribuyente del Impuesto en el período impositivo.

El artículo 96 de la LIRPF regula con carácter general la obligación de presentar y suscribir declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, el mencionado artículo, establece que no tendrán

la obligación de declarar los contribuyentes que obtengan rentas exclusivamente de las fuentes que establece la Ley, con el límite cuantitativo y en las circunstancias que se fijan en cada caso. Destacar, que a efectos de computar estos límites no se tomarán en consideración las rentas exentas.

El mencionado precepto dispone lo siguiente:

“1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

3. El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior será de 14.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

(...)”.

Asimismo, según la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF, los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición transitoria ejerciten el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración.

Por tanto, en referencia al límite de 22.000 euros que el consultante cita en su escrito, aclarar que, según lo dispuesto en el artículo 96.2.a) de la LIRPF, el límite determinante de la obligación de declarar en relación con los rendimientos del trabajo es de 22.000 euros anuales. No obstante, dicho límite se reduce a 14.000 euros en el caso de contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los supuestos a que se refiere el apartado 3 del

artículo 96 de la LIRPF, entre los cuales, en la letra c), figura: “Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.”

Al respecto, el artículo 76.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), dispone lo siguiente:

“1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.”

Por tanto, en la medida en que el pagador de los rendimientos del trabajo no estuviera obligado a retener (ni por la letra c) del citado artículo 76.1, al no tratarse de «entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente», ni por la letra d) del mismo artículo, al referirse dicha letra a «entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin establecimiento permanente»), el límite a tener en cuenta a efectos de la obligación de declarar sería de 14.0000 euros.

Asimismo, añadir que existen otras circunstancias que obligan a declarar como las indicadas en el citado apartado 4 del artículo 96 de la LIRPF.

Una vez señalado lo anterior en relación con la obligación de presentar declaración, se ha de tener en cuenta que, como se ha indicado anteriormente, a efectos de computar estos límites no se tomarán en consideración las rentas exentas.

En cuanto a las rentas exentas, 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 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:

“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).

Como se ha indicado al principio, la presente contestación se formula bajo la hipótesis de que los rendimientos que percibe el consultante de la empresa de Bélgica derivan de una relación laboral con la misma.

Asimismo, 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.

Por lo expuesto en su escrito, se deduce que el consultante desarrolla su trabajo en el extranjero, si bien no indica si en su totalidad o de forma parcial. Por tanto, podrá entenderse cumplido este requisito en relación con el trabajo realizado efectivamente en el extranjero. Por el contrario, este requisito no se cumplirá respecto del trabajo realizado en 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.

Por tanto, en la medida en que la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por el consultante en el extranjero sea una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, dicho requisito podrá entenderse cumplido.

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.

Si los trabajos se realizan en varios países, habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que se desplaza el trabajador, de tal forma que la exención será aplicable respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.