

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083531

DGT: 10-06-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1323/2022

### SUMARIO:

#### **IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos.**

El contribuyente, residente fiscal en España, tiene la opción de trabajar por cuenta ajena para una empresa radicada y residente fiscal en Gibraltar. Para el desempeño de dicho trabajo deberá desplazarse todos los días laborables a territorio gilbaltareño, retornando a territorio español una vez finalizada su jornada laboral. De acuerdo con el art. 7 p) 2.ª de la Ley IRPF para poder aplicar la exención de la renta por rendimientos del trabajo, se exige que en el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal (actualmente, jurisdicciones no cooperativas). Dicho esto, cabe precisar que, Gibraltar se mantiene en la lista de paraísos fiscales. Por tanto, al cumplirse uno de los requisitos antes mencionado, el contribuyente no podrá aplicar la mencionada exención.

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 7 p).

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 6.

#### **Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante, residente fiscal en España, tiene la opción de trabajar, por cuenta ajena, para una empresa radicada y residente fiscal en Gibraltar. Para el desempeño del citado trabajo por cuenta ajena, el consultante deberá desplazarse todos los días laborables a territorio gilbaltareño, retornando a territorio español una vez finalizada su jornada laboral.

#### **Cuestión planteada:**

Posibilidad de aplicar la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

#### **Contestación:**

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 del día 29 de noviembre), en adelante 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.”

En cuanto a la referencia a paraísos fiscales, precisar que la disposición adicional décima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que ha sido añadida por el artículo decimosexto.Dos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen las normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio de 2021), establece que: “Las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la disposición adicional primera de esta Ley”.

De acuerdo con el número 2º del artículo 7 p) de la LIRPF, para poder aplicar la exención se exige que en el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal (actualmente, jurisdicciones no cooperativas).

En su escrito, el consultante cita el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho ad referendum en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019, que entró en vigor el 4 de marzo de 2021, en adelante Acuerdo Internacional entre España y el Reino Unido (BOE de 13 de marzo de 2021).

Al día de hoy, Gibraltar se mantiene en la lista de paraísos fiscales, en la actualidad jurisdicciones no cooperativas, conforme a la Disposición transitoria segunda de la citada Ley 36/2006, que establece:

“En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.”

En consecuencia, al incumplirse uno de los requisitos, en ningún caso resultará aplicable la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF en el supuesto consultado.

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 Función Pública.