

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0373/2025

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. Pocos días trabajados en el extranjero. Un contribuyente trabaja para una empresa residente en España, la cual mantiene un contrato con un organismo de la Administración Pública central española. El trabajador fue desplazado a Bélgica durante 4 días. En la nómina correspondiente a ese mes, aparece un concepto bajo la denominación "Salario Extranjero", respecto del cual no se practicó retención alguna a efectos del IRPF. En primer lugar, la tributación será exclusiva en España si la estancia en Bélgica no supera los 183 días durante un período de 12 meses, si la remuneración es pagada por un empleador no residente en Bélgica y si la remuneración no se soporta por un establecimiento permanente del empleador en Bélgica. En cuanto a la posible aplicación de la exención del artículo 7 p) de la Ley IRPF, el trabajador ha sido desplazado temporalmente a Bélgica (4 días), lo que permite considerar que los servicios se realizaron efectivamente en el extranjero. No obstante, no se acredita que el destinatario de los trabajos haya sido una entidad no residente, pues el contrato que justifica el desplazamiento es con un organismo de la Administración Pública española. Por tanto, no se cumple uno de los requisitos esenciales para aplicar la exención. Con lo cual, el contribuyente, como residente fiscal en España, está obligado a incluir en su IRPF el salario correspondiente a los días trabajados en Bélgica.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante expone que su empresa tiene un contrato con un organismo de la Administración central y que, en virtud de dicho contrato, ha trabajado 4 días en Bélgica. Añade que, en la nómina del mes en que viajó a Bélgica, figura un concepto (Salario Extranjero) sin ninguna retención.

Cuestión planteada:

Si, por el salario correspondiente a los 4 días trabajados en Bélgica, tiene, o no, que pagar IRPF en España o en Bélgica.

Contestación:

Conforme a los datos aportados, el consultante ostenta la residencia fiscal en España y percibe rendimientos del trabajo de su empresa empleadora, también residente en España. Esta última tiene firmado contrato con un organismo de la Administración Pública española para cuyo cumplimiento el consultante debió trasladarse a Bélgica durante un periodo de 4 días. En la nómina del mes en el que se trasladó a Bélgica figura el concepto "Salario Extranjero" sin que, sobre su importe, se practicara retención.

El consultante cuestiona si el "Salario Extranjero" percibido debe tributar o no, y, en caso afirmativo, si tributa en Bélgica o en España.

El artículo 2 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 "constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Por su parte, el artículo 5 de la LIRPF dispone que "lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española."

Por tanto, el consultante, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributará en España en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Síguenos en...



Dado que se trata de rentas del trabajo obtenidas por un residente en España pagadas por una empresa española, por un trabajo realizado en Bélgica, habrá que atenerse a lo dispuesto en el Convenio entre España y Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y Protocolo, hecho en Bruselas el 14 de junio de 1995, y del Acta que lo modifica, hecha en Madrid el 22 de junio de 2000 y por los Protocolos hechos, en Bruselas, el 2 de diciembre de 2009 y, en Madrid, el 15 de abril de 2014 (en adelante, el Convenio).

Este Convenio ha sido modificado por el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, firmado por España el 7 de junio de 2017 (BOE de 22 de diciembre de 2021).

El artículo 15 del Convenio, relativo a los trabajos dependientes, señala:

“Artículo 15. Trabajos dependientes.

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado, durante uno o varios períodos, que no excedan en total de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses, y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.

(...)”.

Por tanto, al ser, el consultante, residente fiscal en España en el período impositivo, el salario obtenido por su trabajo se somete a imposición en España (por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), pudiendo someterse a imposición en Bélgica si el empleo se ejerce en dicho país.

No obstante, dicho salario solo puede someterse a imposición en España si se dieran las circunstancias del apartado 2 del artículo 15 del citado Convenio hispano-belga.

En cuanto a la posibilidad de que, en el presente caso, resulte de aplicación alguna exención de tributación, la LIRPF, en su artículo 7, se refiere a las rentas exentas y, en particular, en la letra p) de dicho artículo, se establece que estarán exentos:

Síguenos en...



“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.

Síguenos en...



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.”.

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.

Según su escrito, el consultante, empleado de una empresa residente en España, habría trabajado 4 días en Bélgica, por lo que puede entenderse cumplido este requisito.

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.

Al respecto, la única información que aporta el consultante es que los 4 días de trabajo en Bélgica vinieron motivados por un contrato entre su empresa y un organismo de la administración central española. Esta información no es suficiente para determinar si este requisito se cumple.

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 (en la actualidad, jurisdicción no cooperativa), no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido en particular 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; circunstancia que se cumple en el caso de Bélgica.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

