

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 24-04-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0911/2026

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. En general. Se recuerda que esta exención exige que los trabajos se realicen efectivamente fuera de España, que se presten para una entidad no residente o un establecimiento permanente situado en el extranjero y que en el territorio donde se desarrollen exista un impuesto análogo al IRPF y no se trate de un paraíso fiscal. Asimismo, aclara que no es necesario que los rendimientos hayan tributado efectivamente en el extranjero, bastando con el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos.

Personal encargado de supervisar en beneficio de la empresa española. En este caso, la DGT considera que tanto el personal encargado de la operación y mantenimiento del aparato como el personal desplazado para supervisar la calidad del servicio pueden cumplir los requisitos exigidos para la aplicación de la exención, en la medida en que los trabajos se desarrollan físicamente en el extranjero y benefician a la empresa residente en Países Bajos.

Incompatibilidad con el régimen de excesos percibidos por los empleados de empresas con destino en el extranjero. Dietas y asignaciones para gastos de manutención y estancia. Exceptuadas de gravamen. La exención del art. 7 p) es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto para trabajadores destinados en el extranjero, aunque sí resulta compatible con el régimen general de dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuadas de gravamen.

Cálculo del importe exento. Retribuciones no específicas y específicas. Las cantidades abonadas específicamente por razón del desplazamiento, como las asignaciones para gastos de manutención, pueden considerarse retribuciones específicas vinculadas a los trabajos realizados en el extranjero y, por tanto, beneficiarse también de la exención, siempre dentro del límite máximo anual de 60.100 euros.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad española consultante ha procedido a la firma de un contrato, por una vigencia de 2 años, con una empresa residente fiscal en Países Bajos, no existiendo ningún tipo de vinculación con la misma en los términos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (artículo 18 de la Ley 27/2014). En virtud de dicho contrato, la consultante pone a disposición, de la empresa de Países Bajos y a cambio de la contraprestación acordada, un aparato de su flota y personal, encargándose -la empresa holandesa- de la explotación por cuenta propia del aparato y de la comercialización de los servicios prestados mediante el mismo.

El personal desplazado a Países Bajos por la consultante es rotativo, de forma que, en ningún caso, los trabajadores vinculados a esta operación permanecerán en Países Bajos más de 183 días por ejercicio fiscal, por lo que dicho personal mantendrá la residencia fiscal en España. Dicho personal desplazado desarrollará su trabajo en el extranjero, entre Países Bajos y Curaçao (Antillas Holandesas). Asimismo, la consultante pone a disposición personal técnico y de mantenimiento para realización de labores de mantenimiento del aparato y, como supervisión de la calidad del servicio prestado, personal de operaciones y del departamento de finanzas de la consultante se desplazará a Países Bajos para realizar los correspondientes trabajos para verificar que el servicio prestado sea acorde a lo establecido en el contrato.

En cuanto a las retribuciones, dicho personal percibirá, además de las establecidas en el correspondiente acuerdo de régimen interno entre la consultante y sus trabajadores, retribuciones directamente relacionadas con el desplazamiento como gastos de manutención.

Cuestión planteada:

En relación con dichos empleados desplazados al extranjero por la consultante, quienes mantendrán su residencia fiscal en España, si será de aplicación la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En caso afirmativo, si dicha exención es compatible con el régimen de dietas exceptuadas de gravamen y si el exceso que se retribuya al trabajador sobre la dieta exenta se puede entender que es una retribución específica a los efectos de la exención del artículo 7 p) de la Ley y, por tanto, aplicar esta exención sobre dicho exceso.

Contestación:

Síguenos en...

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

Síguenos en...



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”.

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. De esta forma no resultará de aplicación la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España.

En el caso planteado, según parece desprenderse del escrito de consulta, los servicios prestados por los trabajadores desplazados al extranjero por la consultante serían desarrollados en el extranjero en su totalidad, por lo que podrá entenderse cumplido este primer 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.

De acuerdo con lo indicado en el escrito de consulta, este requisito se cumplirá en el supuesto de trabajadores desplazados al extranjero para operar el aparato y llevar a cabo su mantenimiento (personal técnico y de mantenimiento), al ser la beneficiaria de los trabajos realizados en el extranjero la empresa residente fiscal en Países Bajos.

Respecto al personal desplazado a Países Bajos para llevar a cabo la supervisión de la calidad del servicio prestado (que el servicio prestado sea acorde con lo establecido en el contrato), igualmente, en la medida en que en que dicho personal sea desplazado a P. Bajos por la consultante en cumplimiento del contrato, cabrá entender que dichas actividades de supervisión se realizan en beneficio de la sociedad contratante de tales servicios (la sociedad residente en P. Bajos).

En todo caso, la determinación de quién es el beneficiario efectivo de los trabajos es una cuestión que deberá ser acreditada por cualquier medio de prueba válido en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

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 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.

Síguenos en...



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.

En relación con la segunda cuestión planteada, señalar que en los supuestos excluidos de tributación que regula el artículo 9 del RIRPF es posible distinguir un régimen general y un régimen especial (artículo 9.A.3.b) del RIRPF, que trata los denominados «excesos» retributivos percibidos por estar destinado en el extranjero).

En cuanto a este segundo régimen, el artículo 7 p) de la LIRPF dispone que “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”.

En cuanto al régimen general de dietas exceptuadas de gravamen, este Centro Directivo ha señalado (por ejemplo, consulta vinculante V3449-19, de fecha 16 de diciembre de 2019) que dicho régimen general resulta compatible con la exención por trabajos realizados en el extranjero, en la medida en que se cumplan los requisitos y límites previstos en la normativa.

En tercer lugar, en cuanto a la cuestión planteada sobre la consideración de la dieta para gastos de manutención como retribución específica, a efectos del cálculo de la renta exenta por aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF, señalar que, respecto a la cuantía exenta de tributación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el apartado 2 del artículo 6 del RIRPF, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto).

Asimismo, a las retribuciones específicas que satisfaga la empresa al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención.

Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Por tanto, a las retribuciones específicas satisfechas al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resulta de aplicación la exención; pudiéndose considerar como tales, en el presente caso, las asignaciones para gastos de manutención, respecto de las cuales se manifiesta que son “retribuciones específicas relacionadas directamente con este desplazamiento”.

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...

