

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 29-07-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1441/2025

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. *Desplazamiento diario a Portugal.* Un español que tiene su residencia fiscal en España y tributa como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas percibe rendimientos del trabajo de una actividad laboral desarrollada íntegramente en el extranjero, ya que presta sus servicios por cuenta ajena en el International Iberian Nanotechnology Laboratory (INL), con sede en Braga (Portugal). Para el desempeño de su actividad laboral se desplaza diariamente desde España a Portugal, manteniendo en todo caso su residencia habitual en territorio español. El art. 7 p) de la LIRPF exige, para la aplicación de la exención, que los trabajos se realicen efectivamente en el extranjero, lo que implica un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español y la localización del centro de trabajo en el extranjero, al menos de forma temporal. Asimismo, es necesario que los servicios se presten para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento permanente situado fuera del territorio español, y que en el país donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF, no siendo preciso que exista una tributación efectiva. Este último requisito se considera cumplido cuando el país de prestación de los servicios tiene suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, circunstancia que concurre en el caso de Portugal. A la vista de los hechos descritos, la Administración concluye que los rendimientos percibidos por el contribuyente del INL cumplen los requisitos para acogerse a la exención. En particular, se trata de rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral, correspondientes a trabajos realizados físicamente en Portugal y prestados para una entidad no residente en España.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, de nacionalidad española, indica ser residente fiscal en España y contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en territorio español, percibiendo rendimientos derivados del trabajo por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. En concreto, presta sus servicios en un organismo (International Iberian Nanotechnology Laboratory, en adelante INL), situado en Braga (Portugal), mediante un contrato laboral por cuenta ajena. Añade que el INL es un centro de investigación público con estatus internacional. El consultante se desplaza a diario desde España a Braga (Portugal).

Según explica el consultante, el INL le abona sus rendimientos mediante transferencia a una cuenta de una oficina bancaria situada en España y en el recibo nómina no le practica retención, si bien se retiene una cantidad en concepto de cotizaciones al sistema de seguridad social portugués y una tasa interna en favor del propio INL. El INL le ha indicado que no procede la práctica de retención porque los rendimientos percibidos por el personal contratado por el INL están exentos de tributación en virtud de lo plasmado en un Acuerdo de Sede entre la República de Portugal y el Laboratorio Ibérico Internacional de Nanotecnología y que dicha exención se aplica sin límite de importe.

Asimismo, el consultante expone que, en su día, formuló consulta vinculante (V2771-16) sobre la exención del artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (exención que tiene un límite de 60.100 euros anuales).

Cuestión planteada:

Ante la perspectiva de incrementos en las retribuciones que percibe del INL, de forma que las mismas superen la cifra de 60.100 euros anuales, plantea las siguientes cuestiones:

- En caso de percibir una retribución bruta superior a 60.100 euros anuales, si podría aplicar la exención de tributación en el IRPF español al total anual de los rendimientos percibidos o solo se aplicaría la exención hasta 60.100 euros.

- En caso de que la respuesta a la cuestión anterior fuera que la exención se aplica hasta el límite de 60.100 euros anuales, ¿quedaría sujeto solamente el exceso sobre dicho límite o el hecho de superar ese límite conllevaría que la totalidad de los rendimientos se sometieran a tributación por el IRPF en España?

Síguenos en...

Contestación:

En relación con los rendimientos satisfechos por el INL al consultante, este Centro directivo, en la consulta vinculante V2771-16, de fecha 21 de junio de 2016, procedió a dar contestación a la cuestión relativa a la aplicación sobre los mismos de la exención regulada 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, señalando lo siguiente:

<<La presente contestación se formula partiendo, según lo manifestado en su escrito, de que el consultante percibe rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral que mantiene con un organismo de investigación con sede en Portugal, así como bajo la hipótesis de que el consultante es una persona física que 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 relación con la segunda pregunta, 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 del día 31), 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:

Síguenos en...



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.”

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.

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.

Según la información aportada, el trabajador desarrolla su trabajo en Portugal para una entidad no residente en España. Por tanto, estos requisitos se considera que se cumplen en el presente caso.

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, circunstancia que se cumple en el caso de Portugal.

Por tanto, habida cuenta de que en el supuesto planteado, y bajo las premisas iniciales, se cumplen las condiciones exigidas en el artículo 7 p) de la LIRPF, cabe concluir que las retribuciones, percibidas por el trabajador, correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero estarán exentas en el IRPF con el límite de 60.100 euros anuales.>>

Por tanto, si la retribución bruta, percibida por el consultante del INL, fuera superior a 60.100 euros anuales, operaría el límite de 60.100 euros de la exención, previsto en el artículo 7 p) de la LIRPF, de forma que el exceso sobre dicho límite quedaría sujeto y no exento de tributación por el IRPF en España.

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