

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 10-12-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2400/2025

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. Servicios intragrupo. Facturación efectiva entre las entidades del grupo. El primer requisito exige que los trabajos se realicen efectivamente fuera de España, lo que implica desplazamiento físico del trabajador al extranjero, y que el trabajo se desarrolle realmente en el país de destino. Para que se considere que existe un servicio intragrupo deben cumplirse las siguientes condiciones: que la actividad realizada produzca o pueda producir una ventaja o utilidad económica para la entidad destinataria; y que, en circunstancias comparables, una empresa independiente estaría dispuesta a pagar por ese servicio o a realizarlo internamente. Se analiza también si es necesaria la facturación efectiva entre las entidades del grupo para aplicar la exención. La asunción del coste por la entidad extranjera puede constituir un indicio de que se ha prestado un servicio a dicha entidad, sin embargo, la mera refacturación de los costes salariales no prueba por sí sola la existencia de un servicio intragrupo, ya que es una práctica habitual en los grupos empresariales. Por tanto, la existencia de facturación no es determinante, y la valoración deberá realizarse atendiendo a los hechos y circunstancias de cada caso, correspondiendo dicha comprobación a la Administración tributaria. El tercer requisito exige que en el país donde se realizan los trabajos: exista un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF, y no se trate de un paraíso fiscal. Este requisito se considera cumplido cuando el país tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad española consultante, que forma parte de un grupo empresarial, cuenta con determinados trabajadores que realizan actividad en hoteles y oficinas corporativas operadas por el grupo y situadas fuera de España. La consultante dispone de un equipo de dirección, en el que se encuentra el Director General, Vicepresidente Financiero, Vicepresidenta de Recursos Humanos, etc., quienes realizan funciones corporativas internas. La retribución de estos trabajadores se abona por la sociedad empleadora (la consultante). No existe relación de carácter especial.

Cuestión planteada:

Si las retribuciones percibidas por dichos trabajadores desplazados temporalmente al extranjero pueden beneficiarse de la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En particular, conocer si, a efectos de aplicar la exención, es exigible la existencia de una facturación efectiva entre entidades del grupo.

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

Síguenos en...



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 concurran 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.”.

Por tanto, la aplicación de la mencionada exención requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben realizarse efectivamente en el extranjero.

Síguenos en...



El cumplimiento de este requisito exige, no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España, sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España.

En el presente caso, según se expone en el escrito de consulta, empleados de la consultante, integrantes del equipo de dirección, realizan, en el desarrollo de sus funciones, desplazamientos fuera de España, por lo que puede entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados efectivamente en el extranjero.

2. Los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

Como es doctrina reiterada de este Centro Directivo, la aplicación de la exención requiere que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado desde España sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente en el extranjero. Es decir, la norma se refiere básicamente a los supuestos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.

Ahora bien, cuando la citada prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, el cumplimiento de este requisito debe analizarse de acuerdo con lo dispuesto en el último inciso del número 1º del artículo 7 p) que dice: "...cuando la entidad destinataria de los servicios esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquélla 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".

En este mismo sentido, el artículo 6.1.1º del RIRPF, establece, como se ha visto: "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 aquélla 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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".

Dada la entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), la remisión al apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conduce al apartado 5 del artículo 18 de la citada Ley 27/2014 (en adelante LIS), el cual establece lo siguiente:

"5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias."

En consecuencia, en este tipo de supuestos, debe analizarse si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado. Cuestión que debe analizarse a la luz de los preceptos anteriormente citados, y teniendo en cuenta que estamos en presencia de una operación vinculada, tal y como establece el artículo 18 de la LIS.

A este respecto, debe señalarse que, con carácter general, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado.

El análisis dependerá de los hechos y circunstancias que concurran en cada caso en concreto. Pero sí que debe señalarse que éste será más complejo cuando la actividad afecte a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo.

En determinados casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella, y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un miembro del grupo, normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional, realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se benefician de la misma, y por tanto en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo. Así pues, en relación con los desplazamientos para la realización de actividades que un miembro del grupo realiza debido a sus intereses y por tanto asociados a la estructura jurídica de la matriz, no puede entenderse que estamos en presencia de una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 18 de la LIS.

No obstante, pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

Ahora bien, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que se corresponde con servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estará amparada por la exención.

En relación con la necesidad de la refacturación del coste originado por el desplazamiento de los trabajadores para considerar que el servicio se ha prestado, cabe señalar, que un indicio de que se ha prestado un servicio a la entidad no residente, podría ser que el coste del desplazamiento derivado de la prestación de servicios efectuada por los trabajadores sea asumido por la entidad no residente. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la repercusión del coste salarial no es por sí mismo un factor que implique necesariamente la consideración de que el servicio se ha prestado para una empresa o entidad no residente, ya que es práctica habitual la refacturación de este tipo de costes.

La existencia o no de una prestación de servicios intragrupo es una cuestión de hecho cuya valoración corresponderá a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

3. En el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos debe aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF, territorio que no debe tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, con independencia de que la retribución percibida por el contribuyente tribute efectivamente o no en el extranjero.

En cuanto al análisis de este requisito, debe verificarse 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. En particular, este requisito se entenderá cumplido 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.

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...

