

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1692-25
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	18/09/2025
Normativa	LIRPF, Ley 35/2006, Artículo 7 p. RIRPF, RD 439/2007, Artículo 6.

Descripción de hechos

El consultante expone que mantiene una relación laboral con una entidad residente en España (la cual figura como su empleadora a efectos contractuales, administrativos y retributivos), no obstante, su puesto de trabajo está funcionalmente vinculado a un departamento perteneciente a una entidad vinculada no residente en España, a la que se refactura íntegramente el coste salarial derivado de dicha relación laboral en virtud de un contrato de prestación de servicios intragrupo. Como parte de sus funciones, el consultante realiza de forma habitual desplazamientos al extranjero para prestar servicios en el extranjero. Durante estos desplazamientos, los servicios prestados son solicitados, coordinados y supervisados exclusivamente por la entidad no residente en España, en función de los proyectos a los que es asignado el consultante que pueden ejecutarse tanto para dicha entidad no residente en España como para otras entidades, también, no residentes en España y vinculadas, pero nunca para la entidad empleadora. Asimismo, el consultante desarrolla parte de su actividad en España, si bien en interés exclusivo de las entidades extranjeras del grupo empresarial.

Cuestión planteada

Si procede la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de las retribuciones correspondientes a sus desplazamientos al extranjero.

Contestación completa

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”.

La aplicación de la mencionada exención requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben realizarse efectivamente en el extranjero.

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, el consultante indica que, como parte de sus funciones, realiza desplazamientos al extranjero para prestar servicios, por lo que puede entenderse cumplido este primer requisito en relación con el trabajo realizado 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 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”.

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 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, 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 beneficien 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 el escrito de consulta no se detallan los servicios intragrupo que el trabajador consultante, en su caso, prestaría, manifestándose que el trabajo desarrollado en el extranjero se ejecuta para entidades no residentes en España y vinculadas con la empleadora del trabajador consultante y que, en virtud de un contrato de prestación de servicios intragrupo, el coste salarial derivado de su

contrato de trabajo es refacturado íntegramente a una de estas entidades no residentes (según su escrito, "la entidad extranjera principal").

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 (en la actualidad, jurisdicciones no cooperativas), 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 la actualidad, jurisdicción no cooperativa). 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.