

NUM-CONSULTA V2669-07

ORGANO SG de Política Tributaria

FECHA-SALIDA 13/12/2007

NORMATIVA Art. 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante es un organismo autónomo del Estado, adscrito al Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, a través de la Secretaría de Estado de Cooperación Internacional, siendo el órgano de gestión de la política española de cooperación internacional para el desarrollo. Para el cumplimiento de sus fines y el desempeño de sus funciones en el exterior, cuenta con tres tipos de órganos: las Oficinas Técnicas de Cooperación, los Centros Culturales y los Centros de Formación de la Cooperación Española. Estos órganos están adscritos orgánicamente a las Misiones Diplomáticas Permanentes de España en el país de que se trate, aunque su dependencia funcional es de la propia entidad consultante. El personal que trabaja en estos órganos está al servicio de la Administración General del Estado, es contratado en España de acuerdo con la Ley española y destinado al extranjero. Sus retribuciones son fijadas por la CECIR y son contribuyentes por el IRPF de acuerdo con las equiparaciones retributivas fijadas anualmente por la citada Comisión.

CUESTION-PLANTEADA) Posibilidad de aplicar al personal de la entidad consultante destinado en el extranjero la exención recogida en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF.
2) ¿Cuando se debe optar entre aplicar dicha exención o el régimen de exesos previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF?
3) En el caso de aplicarse la exención del artículo 7.p), ¿debe retenerse sobre la totalidad de los rendimientos o sólo a partir de 60.100 euros anuales?

CONTESTACION-COMPLETA 1) La letra p) del artículo 7 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, en vigor a partir del 1 de enero de 2007 (BOE del 29, en adelante, LIRPF), dispone que estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

“1º 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.

2º 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. 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 sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado mediante el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en relación con los requisitos de esta exención, añade lo siguiente:

“... 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.”

“... 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 al 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.”

Por lo tanto, para aplicar la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF se exige, en primer lugar, que se trate de rendimientos derivados de trabajos que se hayan realizado 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.

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. Aunque a priori es difícil señalar unas reglas claras en relación con el cumplimiento de este requisito, debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

En primer lugar, debe señalarse que las embajadas, no pueden ser consideradas como entidades residentes en el extranjero, ya que no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan.

Asimismo, tampoco cabe entender que las misiones diplomáticas españolas en el extranjero puedan ser consideradas como un

establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo (BOE del 12, en adelante TRLIRNR), dado que dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce.

Igualmente, el caso de que exista un Convenio para evitar la doble imposición entre España y el Estado en el que está ubicada la embajada, aunque a efectos de determinar si existe o no un establecimiento permanente, deba acudir a la definición recogida en el respectivo Convenio, la conclusión a la que se llega es la misma, dado que en todos los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, parten de una definición básica del establecimiento permanente: "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad".

En consecuencia, y dado que no puede entenderse que la embajada tenga la consideración de establecimiento permanente, no se cumplen los requisitos señalados en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 para la aplicación de la exención.

2) En lo referente al ejercicio de la opción por parte de los empleados de acogerse al régimen de exentos de tributación previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF o a la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF, debe señalarse que la legislación española no recoge de forma expresa cuando y cómo ha de ejercitarse dicha opción.

Dado que no procede la aplicación de la exención contemplada en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF, el contribuyente no deberá ejercitar la opción antes señalada.

3) En relación con la tercera cuestión planteada debe recordarse que no están sujetas a retención las rentas exentas; no obstante, debe recordarse que en este caso no resulta la aplicación la exención de 60.100 € prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

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.