



# A vueltas con la exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero

**Francisco J. Magraner Moreno**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universitat de València*

Francisco.Magraner@uv.es | <https://orcid.org/0000-0002-2370-3388>

## Extracto

La interpretación del régimen jurídico de la exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los rendimientos percibidos por la realización de trabajos en el extranjero, a lo largo de sus más de veinte años de vigencia, ha sido muy convulsa. La falta de claridad del texto legal y reglamentario que ha regulado este beneficio fiscal, modificado en varias ocasiones durante ese tiempo, ha propiciado la existencia de una ardua controversia entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Las innumerables contestaciones a consultas tributarias emanadas por la Dirección General de Tributos no han servido para atenuar la gran mayoría de las discrepancias acaecidas en torno a su exégesis. Todo ello ha motivado que el Tribunal Supremo (TS) haya actuado, como una especie de *deus ex machina*, para establecer un significado irrefutable de alguno de sus aspectos. En nuestra opinión, el debate seguirá existiendo, de un lado, mientras no se establezca un texto normativo que ofrezca menos margen de interpretación y/o, de otra parte, mientras la Administración tributaria siga con la interpretación restrictiva de la exención que «le ha llevado a exigir requisitos que no prevé el precepto que la establece» (STS de 22 de marzo de 2021, rec. núm. 5596/2019).

**Palabras clave:** IRPF; exención trabajos en el extranjero; expatriados; servicios intragrupo; dietas; carga de la prueba.

Fecha de entrada: 21-06-2021 / Fecha de aceptación: 16-07-2021

**Cómo citar:** Magraner Moreno, F. J. (2021). A vueltas con la exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 464, 43-70.





# On the exclusion of foreign-earned income

Francisco J. Magraner Moreno

## Abstract

The interpretation of the legal regime on the exclusion of income earned abroad, throughout its more than twenty years of validity, has been frequently questioned. The lack of clarity of the legal and normative text that has regulated this tax benefit, modified on several occasions during that time, has led to an extreme controversy between the tax administration and the taxpayers. The innumerable tax rulings in this respect have not worked to minimize the disagreements around its interpretation. As a result, the Supreme Court has become a kind of *deus ex machina*, as it were, in ruling unquestionable interpretations of some of its aspects. In our opinion, the debate will continue unless a normative text with less room for interpretation is approved, and / or the tax administration changes its current, restrictive interpretation of the exclusion that «has led to demand requirements that are not provided for in its precepts» (STS 3/22/2021, resource 5596/2019).

**Keywords:** personal income tax; exclusion of foreign-earned income; expatriates; intragroup services; allowances; burden of proof.

**Citation:** Magraner Moreno, F. J. (2021). A vueltas con la exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 464, 43-70.





## Sumario

1. Introducción
  2. Evolución normativa
  3. Regulación actual: análisis de los requisitos previstos en la normativa vigente
    - 3.1. Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero
    - 3.2. Trabajos realizados para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero
    - 3.3. Aplicación de un impuesto idéntico o análogo
    - 3.4. Días de estancia
    - 3.5. Determinación de la cuantía exenta
    - 3.6. Incompatibilidad con el régimen de excesos
    - 3.7. Carga de la prueba
  4. A modo de conclusión
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

La exención por la realización de trabajos en el extranjero que actualmente contempla la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en su artículo 7, letra p), fue incorporada a este impuesto por vez primera a través de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 1999.

Años después, al analizar la Comisión Lagares (Ministerio de Hacienda, febrero 2014, pp. 98 y 102) las exenciones contempladas en el artículo 7 de la LIRPF, encuadró esta exención dentro de un cuarto grupo de exenciones, referido a las que obedecían, a diferencia de las restantes contempladas en el aludido precepto, a un puro incentivo fiscal. La Comisión avaló, por aquel entonces, la razón de ser de esta exención en el carácter enriquecedor que supondría el uso temporal en el extranjero de empleados residentes fiscales en el territorio español<sup>1</sup>. Justificación de su incorporación al impuesto que se consolidó doctrinal y jurisprudencialmente al atribuirle como finalidad, de manera reiterada, «la internalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar en el extranjero»<sup>2</sup>. Se trata, en definitiva, de una exención pensada en beneficio de los trabajadores y no, como en reiteradas ocasiones ha deducido la Administración tributaria, en beneficio de las empresas o entidades<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> El artículo 22 de la Ley General Tributaria (LGT) nos dice que «son supuestos de exención aquellos que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal». Además, somete a reserva de ley tributaria «su establecimiento, modificación, supresión y prórroga» (art. 8, letra d), LGT). El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), nos recuerda que:

la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8).

<sup>2</sup> Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso, entre otras, de 22 de marzo de 2021, rec. núm. 5596/2019 (NFJ081541).

<sup>3</sup> Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso, de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017 (NFJ073020). Como analizaremos más adelante, es muy importante atender a la finalidad de la norma para establecer su particular ámbito de aplicación (*cf.* Herrera Molina, 2019, p. 149).

Se ha evidenciado, no obstante, que a lo largo de su ya dilatada vigencia (más de veinte años) el legislador no ha tenido excesivamente claros los argumentos que deben sustentar esta exención para lograr su aunada y justificada finalidad. Este hecho se deduce de los distintos cambios que ha sufrido su texto regulador. Modificaciones legales que han ido acompañadas de sus correspondientes desarrollos reglamentarios. Del seguimiento de esta evolución normativa se puede nítidamente observar una tendencia oscilante, en algún momento de tono más permisiva y en otros, los más cercanos a la actualidad, de carácter más restrictiva de la exención. A continuación, evaluaremos estas circunstancias al hilo del análisis de cada una de sus puntuales regulaciones.

## 2. Evolución normativa

Comenzamos por la redacción que le dio la Ley 40/1998, a saber:

Artículo 7:

Estarán exentas las siguientes rentas: [...] p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto.

Como ya se ha dicho, esta exención cobró vigencia a partir del ejercicio 1999, inclusive. El desarrollo reglamentario que anunció la ley no se produjo hasta la aprobación del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en cuyo preámbulo ya se anunciaba, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

por último, se establecen los requisitos de la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, donde cobra capital importancia la efectividad tanto del trabajo realizado en dichos territorios como, por otro lado, la efectiva tributación en el extranjero y su cuantía, así como un importe máximo exento de 3.500.000 pesetas.

El artículo 5 de este real decreto era el que contenía el citado desarrollo reglamentario, en los siguientes términos:

1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2.º Que los rendimientos del trabajo hayan tributado efectivamente en el extranjero por un Impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos, calculado de acuerdo al artículo 58 de este Reglamento.

La tributación efectiva en el extranjero a que se refiere el párrafo anterior deberá acreditarse mediante documento, en el que conste de manera indubitada esta circunstancia.

2. Los rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención estarán limitados a 3.500.000 pesetas anuales.

3. A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) de este Reglamento.

De este modo, el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RIRPF), respecto de lo que había previsto exigentemente la ley, incidió en cuatro aspectos. En primer término, fijó el importe máximo de la exención en 3.500.000 pesetas anuales (21.035,42 euros); en segundo lugar, puntualizó que los trabajos debían realizarse «efectivamente» en el extranjero<sup>4</sup>; en tercer lugar, fijó las condiciones que debía reunir el impuesto pagado en el extranjero; y, por último, estableció la incompatibilidad entre la exención y el régimen de excesos previsto en su artículo 8.A.3.b), el cual también se ocupó, de manera recíproca, de establecer la incompatibilidad de este régimen con la aplicación de la exención por trabajos en el extranjero<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Al añadirse a la realización de los trabajos el adverbio «efectivamente» se está incidiendo en que los trabajos deben realizarse físicamente fuera del territorio español. En nuestra opinión, el hecho de añadir el citado adverbio no supone ningún cambio en la interpretación de la norma, esto es, no pensamos que con anterioridad a esta precisión sí que se permitiría el trabajo desde España y a partir de ese momento no se contempla tal posibilidad. Por tanto, el adverbio puntualiza o matiza para que no quepa lugar a dudas de que no es posible aplicar la exención cuando el trabajo para una entidad extranjera se hace, por ejemplo, de forma *online* desde España. Recientemente, la Dirección General de Tributos (DGT) ha reafirmado este criterio, no admitiendo la aplicación de la exención cuando el trabajo se realiza «en remoto» o mediante «teletrabajo», ni tan siquiera en el supuesto de que esta circunstancia trae consecuencia de las restricciones de desplazamiento derivadas de la pandemia COVID-19 (Consultas V1040/2021, de 21 de abril –NFC079323–, y V0694/2021, de 23 de marzo –NFC079213–).

<sup>5</sup> El artículo 8.A.3.b) del RIRPF (RD 214/1999) disponía lo siguiente:

Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho

El Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, no contempla en su preámbulo ninguna referencia expresa a la modificación normativa que efectúa del precepto del IRPF que regula la exención por rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Quizá podrían ser dos las alusiones indirectas que justificarían este cambio. Por un lado, el hecho de que el real decreto-ley esté orientado a fomentar medidas de ayuda a la coyuntura económica; y, por otro, a que uno de sus objetivos sea el apoyo a las iniciativas de internacionalización de las empresas. De tal manera que, en general, la nueva redacción del precepto del IRPF, en vigor desde el 25 de junio de 2000, va a suponer una mejora para el contribuyente del trato dispensado hasta este momento por la LIRPF. En este orden de cosas, del texto vigente a partir de esa fecha podemos destacar, por un lado, ciertas incorporaciones que se elevan a nivel legal contempladas hasta este momento reglamentariamente. Tales como, el carácter de «efectivo» que se pedía a los trabajos realizados, al igual que estos se realizasen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. De otra parte, el real decreto-ley relaja el requisito de la tributación de los rendimientos en el extranjero, dado que ahora, en lugar de exigir su efectiva tributación, tan solo pide que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal<sup>6</sup>. Por último, además de establecerse de manera expresa la opción

---

exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 26.3 y 4 del Real Decreto 236/1988, de 4 de marzo, sobre indemnizaciones por razón de servicio.

2.º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3.º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 5 de este Reglamento.

<sup>6</sup> Recuérdese que había sido el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, el que determinaba los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. En definitiva, el citado texto reglamentario, establecía la relación de los países y territorios a los que cabía atribuir el carácter de paraísos fiscales a efectos de lo dispuesto en las leyes de refe-

por la elección entre la exención y el régimen de excesos, algo no contemplado en los anteriores textos normativos, pero que resultaba en todo caso lógicamente de aplicación, se eleva el importe de la exención a 10.000.000 de pesetas (60.101,21 euros), dando cobertura al reglamento para su posible modificación.

El Real Decreto-Ley 3/2000 fue convalidado y tramitado como proyecto de ley, dando como resultado la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprobaron medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, con entrada en vigor el 15 de diciembre de 2000. El proyecto de ley incidía en que la referida exención tenía como finalidad la de facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero, justificación que incorporó la ley en su exposición de motivos. Finalmente, solamente cabe acuñar que la Ley 6/2000 recoge el texto del precepto de la LIRPF, *sic et simpliciter*, esto es, tal como había sido redactado por el Real Decreto-Ley 3/2000.

Por su parte, el Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, modifica el artículo 5 del RIRPF (RD 214/1999), para adaptarlo a los cambios producidos en el precepto legal, tras la nueva redacción dada por la Ley 6/2000. Su trascendencia es nula, puesto que se limita a reproducir el texto legal vigente en ese momento.

El Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), con entrada en vigor, en lo que aquí interesa, el 11 de marzo de 2004. De manera coherente con lo que se pide a esta categoría de norma jurídica con rango de ley, la redacción del artículo 7, letra p), del TRLIRPF, es la que le había dado la Ley 6/2000.

Finalmente, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con entrada en vigor el día 1 de enero de 2007, deroga el texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004. Esta ley, vigente en el momento de redactar este trabajo, mantiene en su texto la exención por la realización de trabajos en el extranjero. No obstante, da una redacción al artículo 7, letra p), diferente a la recogida en el texto refundido. El desarrollo reglamentario de la ley se contiene en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. En particular, es su artículo 6 el que se ocupa de desarrollar el contenido del artículo 7, letra p), de la LIRPF. Ni el texto legal ni el reglamentario han sido modificados desde que se incorporaron al ordenamiento jurídico. Ambos constituyen, por tanto, el ámbito normativo regulador de la exención desde que entró en vigor la Ley 35/2006 hasta el momento actual. Su aplicación práctica, como se verá, no ha sido excesivamente pacífica. A continuación, analizaremos el contenido de estas normas al hilo de las interpretaciones que han elaborado durante sus años de vigencia, tanto la doctrina administrativa y científica, como la judicial<sup>7</sup>.

---

rencia. Países y territorios a los que se les excluiría de esta lista negra, si firmaban con España un acuerdo de intercambio de información o un convenio de doble imposición (CDI) con cláusula de intercambio de información, eso sí, a partir del momento de que dichos acuerdos internacionales entraran en vigor.

<sup>7</sup> Vaya ya por delante que, de una abundante doctrina del TS se desprende que la interpretación de las normas que establecen beneficios fiscales, como lo es el artículo 7, letra p), de la LIRPF, debe ser restrictiva,



### 3. Regulación actual: análisis de los requisitos previstos en la normativa vigente

El artículo 7, letra p), de la Ley 35/2006, recoge el texto legal que regula la exención vigente en los siguientes términos:

7. Estarán exentas las siguientes rentas: [...] 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<sup>8</sup>.

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 Es-

---

puesto que, en definitiva, por medio de estos mecanismos legales lo que se hace es excepcionar el principio de igualdad establecido en el artículo 14 de la Constitución (CE) y en su correlato en materia tributaria recogido en el artículo 31 de la CE (entre otras, Sentencia del TS de 26 de mayo de 2016, rec. núm. 2876/2014 –NFJ064328–). El TS, descartada la interpretación extensiva de estas normas, considera que lo correcto es interpretarlas de conformidad con su texto (literalmente) y atendiendo a su finalidad (teleológicamente). A este respecto, Herrera Molina, al hilo de su comentario de la Sentencias del TS de 28 de marzo de 2019, concluye que «lo verdaderamente importante es que el tribunal elabora una interpretación finalista de la exención, rechazando los criterios restrictivos que venía aplicando la Agencia Tributaria con el apoyo de la Dirección General de Tributos y los tribunales económico-administrativos» (cfr. Herrera Molina, 2019, p. 147).

<sup>8</sup> Actualmente, esta remisión normativa debe entenderse referida al artículo 18, apartado 5, de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Precepto que dispone lo siguiente:

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 este se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

paña 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 RIRPF (RD 439/2007) desarrolla el contenido del precepto legal de la siguiente forma:

Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

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.

A continuación, vamos a diseccionar y analizar los aspectos más controvertidos que contiene esta normativa legal y reglamentaria.

### 3.1. Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

Dos son las cuestiones que se han planteado en torno a la interpretación del término «rendimientos del trabajo». En primer lugar, se pretende clarificar si la mera alusión efectuada legalmente al término «rendimientos», sin más, trae como consecuencia inexorable que los rendimientos deben contemplarse bien como íntegros o bien como netos. En nuestra opinión, la solución a esta discusión no debería ofrecer ninguna dificultad. Entendemos que, por una razón de coherencia con la aplicación de similares beneficios fiscales contemplados en la LIRPF, el concepto de rendimientos íntegros es el que debe prevalecer para calcular el importe de la exención aplicable. Así, el legislador del IRPF ha establecido, por ejemplo, que, en los rendimientos del trabajo, ámbito en el que se ubica la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la LIRPF, las reducciones por irregularidad se aplican sobre el rendimiento íntegro (art. 18.2 LIRPF); mientras que las reducciones del mismo orden aplicables a otros rendimientos –del capital y de las actividades económicas– lo sean sobre los rendimientos netos (arts. 23.3, 26.2 y 32.1 LIRPF)<sup>9</sup>.

Una segunda cuestión que ha propiciado dispares interpretaciones es la referida a la delimitación del concepto de «rendimientos del trabajo», en particular, cuando se hace referencia a que estos deben percibirse por «trabajos». En concreto, la duda que se planteaba, y que a nuestro modo de ver ha venido a resolver el TS, era si la exención resultaba de aplicación a cualquier rendimiento del trabajo de los contemplados en el artículo 17 de la LIRPF, o bien, si, como venía considerando la Administración tributaria, la exención solamente comprendía los rendimientos del trabajo procedentes de relaciones laborales, estatutarias y de las relaciones laborales de carácter especial previstas en el artículo 17, apartado 2, de la LIRPF<sup>10</sup>. En efecto, tal como hemos adelantado, a la Sala de lo contencioso del TS

<sup>9</sup> Sin dar mayor razonamiento, también esta es la opinión mantenida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (INFORMA 135111, en la que alude a las Consultas de la DGT V1574/2009, de 30 de junio –NFC033777–, y V2418/2008, de 16 de diciembre –NFC033277–).

<sup>10</sup> Véase, a este respecto, entre otras, la Consulta V0006/2020, de 8 de enero (NFC074763), en la que se concluye que:

se le planteó un recurso de casación en el que se pretendía determinar «si los trabajos de participación en Consejos de Administración de sociedades extranjeras suponen "trabajos" efectivos a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la Ley 35/2006». La Sala resuelve, en la Sentencia de 22 de marzo de 2021<sup>11</sup>, que la expresión «trabajos» utilizada en el citado precepto de la LIRPF «no se extiende a las actividades propias de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero», en consecuencia, debe entenderse limitada «a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación laboral o estatutaria»<sup>12</sup>. Esta conclusión es la que se des-

---

en relación con el citado requisito de existencia de una relación laboral, cabe indicar que el artículo 1.2 c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo (BOE de 25 de septiembre), declara expresamente incluidos en el ámbito de aplicación del Estatuto, es decir, excluye de la relación laboral, a «quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de julio», y que dicha disposición adicional vigésima séptima establece, en cuanto a la existencia de control efectivo, que «se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social».

Señalar que, aunque el citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social ha sido derogado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (BOE de 31 de octubre), con entrada en vigor el 2 de enero de 2016, el nuevo texto refundido, en su artículo 305, contiene igual previsión en cuanto a la existencia de control efectivo, de forma que declara expresamente comprendidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, entre otros, a: «b) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.»

En igual sentido se pronuncia la DGT, entre otras, en sus Consultas V0100/2014, de 20 de enero (NFC050109), y V1567/2011, de 16 de junio (NFC041810). Según criterio de la DGT, reafirmando en que es requisito *sine qua non* para aplicar la exención la existencia de relación laboral o estatutaria entre el trabajador y la entidad empleadora, ha interpretado su improcedencia a un «autónomo dependiente de un solo cliente» (Consulta V0562/2021, de 11 de marzo –NFC079096–).

<sup>11</sup> Recurso de casación número 5596/2019 (NFJ081541).

<sup>12</sup> Herrera y Tandazo, al analizar el Auto del TS de 21 de febrero de 2020 (rec. núm. 5596/2019 –NFJ076671–) que consideró de interés casacional interpretar si las labores de dirección y supervisión propias de los miembros de los consejos de administración podían resultar o no exentas en aplicación del artículo 7, letra p), de la LIRPF, mantenían una opinión diferente a la que ha llegado el TS en su sentencia, al considerar que este precepto legal «no exige que el trabajo derive de una relación laboral o estatutaria» ... «parafraseando el artículo 18.5 de la LIS, parece contrario a "criterios de racionalidad" el entender que la labor desarrollada por los consejeros y administradores de una sociedad (labores de dirección y control) son completamente inútiles para dicha entidad y solo benefician, en su caso, a la sociedad matriz» (He-

prende, parafraseando a la Sala, en consonancia con lo establecido en su Sentencia de 28 de marzo de 2019<sup>13</sup>, en la que expresamente se declara que la controvertida exención se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores por cuenta ajena, «característica que es propia de la relación laboral o estatutaria pero que no concurre en los servicios que consisten en asistir al Consejo de Administración en representación de la sociedad matriz»<sup>14</sup>. En cambio, la Sala sí que ha considerado que la exención resulta de aplicación a los «funcionarios o empleados públicos», estén o no en comisión de servicios<sup>15</sup>.

Otras cuestiones que han suscitado dudas interpretativas con relación a este primer aspecto analizado son las referidas, bien a la categoría de los rendimientos del trabajo percibidos, bien a la naturaleza del trabajo a realizar. En lo referente a la categoría o clase de rendimientos que pueden ser objeto de la exención se han incluido los sueldos, salarios,

---

rera Molina y Tandazo Rodríguez, 2020, pp. 11 y 16). En mi opinión, son dos temas diferentes los que se abordan para resolver esta cuestión, los cuales, en consecuencia, son acreedores de un análisis individualizado. Así, por un lado, el TS deja sentado el tipo de relación jurídica que debe tener el prestador del servicio con la entidad que le paga. Este debe ser un trabajador, esto es, debe tener una relación laboral con la entidad empleadora. De ahí que cualquier trabajo que se remunere fuera de este tipo de relación quedará extramuros de la exención. De otro lado, se debe analizar la categoría de trabajo que se realiza, en la que, también en nuestra opinión, entraría un gran abanico de supuestos, restringidos, quizá, en mayor medida, cuando exista vinculación entre la entidad empleadora y la receptora del servicio.

<sup>13</sup> Recurso de casación número 3774/2017 (NFJ073020).

<sup>14</sup> Sentencia del TS de 22 de marzo de 2021, rec. núm. 5596/2019 (NFJ081541).

<sup>15</sup> Sentencias del TS de 28 de marzo de 2019, recs. núms. 3772/2017 y 3774/2017 (NFJ073020); de 9 de abril de 2019, rec. núm. 3765/2017 (NFJ074168), y de 24 de mayo de 2019, rec. núm. 3766/2017 (NFJ077538). La DGT también ha interpretado que se encuentra amparado por el ámbito de aplicación de la exención un funcionario del Ministerio del Interior que ha sido nombrado en comisión de servicios como «experto nacional» en la Comisión Europea al tratarse de un trabajador que mantiene una relación estatutaria con la Administración española (Consulta V0744/2013, de 12 de marzo –NFC047079–). Otro supuesto lo contempla el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 16 de enero de 2019, RG 2625/2018 (NFJ083410), en la que acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

Los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegados por FRONTEX en otros Estados miembros de la Unión Europea para la realización de operaciones conjuntas, intervenciones fronterizas rápidas y en el marco de los equipos de apoyo a la gestión de la migración, realizan su trabajo para el Estado miembro de acogida, a través de la ayuda y la coordinación prestada por FRONTEX, pudiendo aplicarse a los rendimientos de dicho trabajo la exención contemplada en el artículo 7 p) de la LIRPF. Del mismo modo, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en un país tercero, en el marco de un convenio bilateral entre este último y un Estado miembro de la Unión Europea, se entenderá prestado para el país tercero, pudiendo aplicarse a los rendimientos de dicho trabajo la exención contemplada en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia no solo considera que los trabajos realizados por militares en misiones de paz y humanitarias de la Unión Europea son realizados para y en beneficio de un Estado extranjero, por lo que les resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la LIRPF, sino que, además, esta exención es compatible con la establecida en el artículo 7, letra o), de la LIRPF.

dietas (sujetas a gravamen), pagas y horas extra<sup>16</sup>, retribuciones en especie (no exentas), etc. Mientras que, de otro lado, no se considera que reúnen esta condición aquellas otras percepciones, como puede ser la indemnización por despido, que, si bien tienen la consideración de rendimiento del trabajo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF, no derivan directamente de un trabajo realizado en el extranjero<sup>17</sup>.

Por otro lado, tal como argumenta el TS, al no contemplar la norma la naturaleza del trabajo a realizar, este perfectamente puede consistir en la asistencia a reuniones, o en la realización de labores de supervisión o coordinación<sup>18</sup>. También se ha dado el mismo trato a los trabajos de gestión e implementación de acciones en las áreas de marketing, *product management* y ventas<sup>19</sup>, o bien, a los consistentes en

definir y planificar la demanda de los productos de la empresa; preparar el plan de fabricación general de los productos del hogar; analizar y planificar los recursos necesarios para la producción en las diferentes fábricas de Europa y Asia así como sus suministros para la implementación de los trabajos citados en el punto anterior; negociar, con los directores generales de cada país, el mejor plan de fabricación con el objetivo de cubrir las necesidades de los diferentes clientes ubicados en los países de acuerdo a las directrices de la casa matriz; gestionar la producción local de promociones y productos no suministrados por las fábricas internacionales, los pedidos y entregas a cliente a través de Operadores Logísticos designados en cada país y otras funciones de soporte; formar y desarrollar a los diferentes miembros de los equipos de la cadena de suministro en los diferentes países<sup>20</sup>.

En el ámbito de las operaciones intragrupo, también se admiten los trabajos relacionados con la administración empresarial, 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

<sup>16</sup> Véase la Consulta de la DGT V0783/2011, de 28 de marzo (NFC041020).

<sup>17</sup> En este sentido, se manifiesta la DGT en sus Consultas, entre otras, V3127/2020, de 20 de octubre (NFC077922), y V3208/2018, de 18 de diciembre (NFC071005).

<sup>18</sup> Sentencia de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017 (NFJ073020).

<sup>19</sup> Según el TEAR de Cataluña, en su Resolución de 30 de enero de 2017, referencia 08/13657/2013, estos trabajos cumplen los requisitos formales para acceder a la exención del artículo 7 p) de la LIRPF «puesto que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de la actividad realizada por el interesado (en este sentido, Sentencia del TSJ de Cataluña de 5/6/2014, recurso 92/2011)».

<sup>20</sup> Resolución del TEAR de Cataluña de 30 de enero de 2017, referencia 08/12514/2013, con cita de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 20 de julio de 2015, rec. núm. 164/2012 (NFJ061075).

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 cambio, no se considerarían trabajos que pudieran ser objeto de la exención aquellos que se califican como propios del accionista<sup>21</sup>.

Por último, y como ya hemos tenido la oportunidad de constatar en apartados anteriores, no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la LIRPF, cuando los trabajos se realicen desde España. Es así un requisito *sine qua non* para aplicar la exención, que el trabajo se realice en el extranjero, por lo que es consustancial a este la existencia de un desplazamiento físico del trabajador<sup>22</sup>.

### 3.2. Trabajos realizados para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

La norma no dice nada sobre si la entidad empleadora ha de ser residente o no en territorio español. La DGT ha tenido la oportunidad de pronunciarse al respecto en diversas consultas, no considerando relevante en ningún caso la residencia de la entidad empleadora<sup>23</sup>. A mayor abundamiento, la propia DGT considera que la exención puede resultar de aplicación a los trabajadores transfronterizos, por ejemplo, los que residen en España y trabajan para una empresa residente en Portugal<sup>24</sup>. En idéntica línea de interpretación, también la Audiencia Nacional (AN) ha concluido que carece de trascendencia la existencia de una entidad residente empleadora<sup>25</sup>. Por tanto, si bien es una cuestión incontrovertida que el perceptor de la renta debe ser residente fiscal en territorio español, esto es, contribuyente del IRPF, en cambio, la entidad de la que percibe las rentas puede ser residente en este territorio o en cualquier otro territorio o país, incluso podría serlo en un paraíso fiscal<sup>26</sup>.

<sup>21</sup> En este sentido, véase la Consulta de la DGT V2756/2020, de 10 de septiembre (NFC077632), y OCDE (2017, p. 368).

<sup>22</sup> 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 este sentido, entre otras, véase la Consulta de la DGT, entre otras, V0097/2021, de 28 de enero (NFC078584).

<sup>23</sup> Consulta de la DGT V2771/2016, de 21 de junio (NFC060532).

<sup>24</sup> Consulta de la DGT V1376/2007, de 25 de junio (NFC031681); INFORMA 124772 y 126313.

<sup>25</sup> Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020, rec. núm. 485/2017 (NFJ077476). En igual sentido, véase la Resolución del TEAR de Cataluña de 4 de marzo de 2019 (08/07179/2015 –NFJ083449–) en la que considera que resulta de aplicación la exención en el supuesto de un piloto de líneas aéreas residente en España por los desplazamientos realizados aun cuando la entidad pagadora sea una entidad no residente... «Puesto que no constituye un requisito para la exención que la entidad pagadora o contratante sea residente en España».

<sup>26</sup> La DGT ha admitido, como no podría ser de otra manera, la posibilidad de que sean dos o más las entidades empleadoras (Consulta V0730/2019, de 2 de abril –NFC071888–).



Lo que sí que exige el artículo 7, letra p), de la LIRPF, es que la prestación del trabajo se realice para una entidad o establecimiento permanente<sup>27</sup>, que no sean residentes en territorio español ni en un país o territorio calificado como paraíso fiscal<sup>28</sup> y, *a fortiori*, que el trabajo del que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad para la entidad destinataria<sup>29</sup>. En consecuencia, la entidad no residente debe beneficiarse de los servicios prestados; de tal modo que no se ha considerado aplicable la exención cuando lo que se prestan son servicios de captación de clientes, de promoción de empresa y/o comercialización de productos en el extranjero, puesto que en estos casos el beneficiario no es la empresa no residente sino la empleadora<sup>30</sup>.

Además, la normativa distingue el alcance de la exención en función de si los servicios se prestan para una empresa vinculada o no vinculada con la entidad empleadora.

Si la entidad receptora de los trabajos no se encuentra vinculada con la empleadora, o bien coincide en la misma entidad la condición de empleadora y receptora de los servicios, no se exigen más requisitos que los ya señalados. Sin embargo, si las entidades empleadora y receptora de los trabajos se encuentran en alguno de los supuestos de vinculación previstos en el artículo 18 de la LIS, se deberá cumplir con lo dispuesto en el apartado 5 de

<sup>27</sup> Puede ser para la entidad extranjera o para un grupo de empresas entre las que se encuentre la empleadora española (Sentencia del TS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–). En efecto, como puntualizaron Herrera y Tandazo, a la luz de la postura asumida por el TS «el disfrute de la exención es posible aunque el beneficio se comparta por la entidad extranjera y la española. Es decir, no es necesario un beneficio exclusivo para la empresa extranjera» (cfr. Herrera Molina y Tandazo Rodríguez, 2020, p. 15).

<sup>28</sup> Según establece la disposición adicional 1.ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, según la redacción dada a la misma por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en vigor a partir del 1 de enero de 2015:

1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.
2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:
  - a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.
  - b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.
  - c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

<sup>29</sup> Según criterio unánime mantenido por la jurisprudencia y por la doctrina administrativa, los servicios deben generar un valor añadido a las entidades no residentes (entre otras, Sentencia del TS de 22 de marzo de 2021, rec. núm. 5596/2019 –NFJ081541–, y Consulta, entre otras, de la DGT V1166/2008, de 6 de junio –NFC030227–).

<sup>30</sup> En este sentido, Consulta de la DGT V0345/2012, de 16 de febrero (NFC043763).



este precepto. A saber, que el valor de los trabajos realizados sea el de mercado, según lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS.

En nuestra opinión, determinadas interpretaciones efectuadas del precepto, con relación a los servicios intragrupo, son trasladables, si bien de manera más atenuada, al resto de trabajos que se efectúen para entidades no vinculadas. Por ejemplo, que, de modo genérico, sean susceptibles de producir una ventaja o utilidad a la empresa receptora y que se pruebe la efectividad de la prestación<sup>31</sup>.

No obstante, como hemos advertido, el grado de exigencia, ante las mismas circunstancias, es superior cuando la operación se enmarca en el ámbito de las operaciones vinculadas. Recuérdese que la normativa española, al regular los llamados servicios intragrupo, sigue *in genere* las pautas establecidas por la OCDE, en particular, en los documentos elaborados a la sazón en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias (OCDE, 2017, Capítulo VII. Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo», pp. 365 y ss.). Así, en las últimas directrices publicadas hasta la fecha en que se está redactando este trabajo, se dice que son dos los problemas de mayor grado que se plantean en el ámbito de la fijación de los precios de transferencia que afectan a los servicios intragrupo. Por un lado, probar que dichos servicios se han realizado de manera efectiva. De otra parte, determinar el precio a efectos fiscales que corresponde a dichos servicios de conformidad con el principio *arm's length* (principio de plena competencia). Nos dice la OCDE que, en aplicación de este principio, la prueba de si se ha prestado o no un servicio intragrupo va a estar vinculada a la existencia de un interés económico para la entidad receptora, en nuestro caso, del trabajo realizado, de tal manera que con ello refuerce su posición comercial. El análisis de comparabilidad es trascendente en este caso, pues debe preguntarse si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la prestación de este servicio o si lo hubiera ejecutado ella misma por sus medios internos. De tal modo que, «si una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por la actividad ni a ejecutarla por ella misma, en términos generales no debe considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia» (OCDE, 2017, p. 367).

La OCDE es consciente de la dificultad que presenta el análisis de los elementos que son necesarios para determinar cuándo un concreto trabajo se puede calificar o no como servicio intragrupo. Sin embargo, nos dice que, en general, la existencia de tal servicio intragrupo se dará cuando, en circunstancias comparables, una entidad independiente hubiera realizado ella misma el trabajo o lo hubiera hecho recurriendo a otra empresa no vinculada. De ahí se deduce que no tendrán la consideración de servicios intragrupo aquellos que sean innecesarios (no estaría la empresa dispuesta a pagarlos si no fuera del grupo empresarial, sea la matriz

<sup>31</sup> Por ejemplo, el TS condiciona la exención de los rendimientos obtenidos por el trabajo realizado por un funcionario de la Administración española a un organismo internacional a que este organismo se beneficie de los trabajos (Sentencia de 22 de marzo de 2021, rec. núm. 5596/2019 –NFJ081541–).

o sea una filial). Estos supuestos suelen estar incardinados dentro de una clase de actividad denominada «actividad del accionista», dentro de la cual se pueden recoger los siguientes costes: los relacionados con la estructura jurídica de la sociedad matriz; los relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable; los de obtención de fondos destinados a las adquisiciones de participaciones y los incurridos en sus relaciones con inversores; los que conlleva la gobernanza del grupo multinacional en su conjunto; y/o, los relativos al cumplimiento por parte de la sociedad matriz de las normativas tributarias pertinentes<sup>32</sup>.

Precisamente, esta es la línea de interpretación que sigue el TS<sup>33</sup> para precisar si resulta de aplicación la exención contenida en el artículo 7, letra p), de la LIRPF, en concreto, a los rendimientos obtenidos por los trabajos de dirección y control propios de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero. La Sala de instancia ya había considerado, con lo que se muestra aquiescente el TS, que «no existe prueba de que mediante la actuación del recurrente se haya beneficiado a la entidad no residente, al margen de la actividad de dirección y control propia de toda entidad matriz». Por ello, en conclusión «no resulta acreditado uno de los requisitos que exige la jurisprudencia para el reconocimiento de la exención, cual es, que los trabajos beneficien a la entidad que los recibe, con independencia de que también puedan beneficiar a la entidad a que se vincula el prestador de dichos servicios o trabajos». Es precisamente la falta de la prueba del valor añadido de los servicios prestados lo que hace que estos se incluyan dentro de las llamadas «actividades del accionista» y que, en consecuencia, no puedan ser considerados, a los efectos de la aplicación de la exención, como servicios intragrupo<sup>34</sup>.

Además, resulta lógico pensar que, si los trabajos realizados no lo son para una única entidad, sino que se efectúan a un grupo societario, se encuentre o no la entidad empleadora dentro del perímetro de vinculación de dicho grupo, resulta necesario identificar la entidad receptora de estos<sup>35</sup>. O bien, si la receptora es el grupo, lo obligatorio será determinar el criterio de reparto de los gastos, a los efectos de excluir el importe que, proporcionalmente, dentro de este, le corresponda a la entidad empleadora<sup>36</sup>. Téngase en cuenta que,

<sup>32</sup> Una mayor precisión de estos servicios puede verse en el documento que recoge la OCDE (2017, p. 368 y 369). En dicho documento se nos recuerda que esta actividad del accionista debe diferenciarse del «concepto más amplio de "actividades de tutela" empleado en el Informe de 1979. Las actividades de tutela abarcan un conjunto de actividades ejercidas por un accionista que pueden incluir la prestación de servicios a otros miembros del grupo, por ejemplo, los servicios que prestaría un centro de coordinación» (2017, p. 368).

<sup>33</sup> Sentencia de 22 de marzo de 2021, rec. núm. 5596/2019 (NFJ081541).

<sup>34</sup> Esta línea de interpretación ha sido, por lo demás, la seguida por la DGT en la contestación a las Consultas vinculantes, entre otras, en la V1166/2008, de 6 de junio (NFC030227).

<sup>35</sup> Por ejemplo, si los servicios son prestados en el marco de una agrupación empresarial *joint venture*, en la que participa la entidad empleadora, la exención podría ser de aplicación si se identifica a la entidad que efectivamente es la destinataria de los servicios (cfr. Gil García, 2018, p. 190).

<sup>36</sup> Criterio de reparto que, en nuestra opinión, no se debe aplicar cuando el trabajo se presta a un organismo internacional del que la entidad empleadora forma parte, porque en este supuesto no existe vinculación, de conformidad con lo previsto en el artículo 18 de la LIS.

tal como nos recuerda la Sala de lo contencioso del TS, «la norma no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores»<sup>37</sup>.

### 3.3. Aplicación de un impuesto idéntico o análogo

La redacción actual de la norma no exige que el trabajo realizado en el extranjero haya estado efectivamente gravado por un impuesto extranjero, sino solamente que en el país o territorio en el que se preste se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. A estos efectos, se considera 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<sup>38</sup>.

Por otro lado, en el supuesto en el que por los rendimientos obtenidos el trabajador haya satisfecho un impuesto extranjero, se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional, bien la que se encuentre prevista en el convenio para evitar la doble imposición que resulte procedente, o bien la regulada en el artículo 80 de la LIRPF. En estos casos, para calcular la cantidad a deducir se tendrá en cuenta solamente el resultado de restar de la totalidad de los rendimientos percibidos por los trabajos realizados en el extranjero el importe exento<sup>39</sup>.

<sup>37</sup> En este sentido, Sentencia del TS de 22 de marzo de 2021, rec. núm. 5596/2019 (NFJ081541).

<sup>38</sup> Según establece la disposición adicional 1.ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, según la redacción dada a la misma por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2015:

3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

<sup>39</sup> En este sentido, véase, entre otras, la Consulta de la DGT V0909/2021, de 14 de abril (NFC079360). La DGT considera aplicable esta exención a un entrenador de judo que es contratado por la Federación Mexicana, siempre y cuando perciba sus remuneraciones como consecuencia de una relación laboral con esta Federación, y no pueda acreditar su residencia fiscal en México. De este modo, si su retribución la percibe como consecuencia de una relación laboral, al ser obtenida por un trabajo realizado en México y satisfechas por una entidad mexicana podrían, junto a su tributación por el IRPF español, ser sometida

### 3.4. Días de estancia

La norma no contempla una determinada duración o permanencia de los desplazamientos, de tal manera que no es necesario que se trate de un desplazamiento continuado en el tiempo. Sería posible, por tanto, aplicar la exención a traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional<sup>40</sup>. En el supuesto de que el trabajador haya realizado varios desplazamientos, el importe de la exención se aplicará a través de un reparto proporcional<sup>41</sup>.

Atendiendo a la interpretación dada por el TS, y a los comentarios del modelo OCDE, a efectos del cálculo de la exención deben computarse tanto los días de ida y vuelta<sup>42</sup> como aquellos otros en los que la jornada no sea completa<sup>43</sup>.

Recuérdese que el valor interpretativo de los comentarios del modelo de la OCDE ha sido reconocido por el TS<sup>44</sup>, en este caso, el artículo 15 (imposición de la renta del trabajo dependiente), en el apartado 5 se expresa lo siguiente analizando el cómputo de los 183 días y adverbando las conclusiones anteriores:

Aunque los países miembros han utilizado fórmulas diversas para calcular el periodo de 183 días, solo hay un método coherente con los términos de este apartado el de los «días de presencia física». La aplicación de este método no debe plantear dificultades ya que la persona física está en el país o no está. Es, además relativamente fácil para el contribuyente aportar pruebas de su presencia cuando lo requieran las autoridades fiscales. Con arreglo a este método, se incluyen en el cálculo los siguientes días: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días pasados en el territorio del país de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones (véase párrafo 6 siguiente) tomadas antes, durante o des-

---

a imposición en México conforme a su normativa (art. 15 del CDI), en cuyo caso, al hacer su declaración por el IRPF en España, podrá deducirse el impuesto satisfecho en México, sin que tal deducción pueda exceder del impuesto que hubiese correspondido si las remuneraciones se hubiesen obtenido en España (DGT, Consulta 863/2002, de 4 de junio –NFC016842–).

<sup>40</sup> Sentencia del TS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017 (NFJ073020).

<sup>41</sup> INFORMA 135112, con remisión a la doctrina contenida en las Consultas de la DGT V2418/2008, de 16 de diciembre (NFC033277), y V0449/2009, de 5 de marzo (NFC032160). De ahí que se haya admitido que la exención resulta aplicable a los trabajadores transfronterizos (entre otras, Consulta de la DGT V1376/2007, de 25 de junio –NFC031681–; INFORMA 135119).

<sup>42</sup> Se tienen en cuenta los días de desplazamiento (Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021, rec. núm. 1990/2019 –NFJ081126–).

<sup>43</sup> Sentencias del TS de 28 de marzo de 2019, recs. núms. 3772/2017 y 3774/2017 (NFJ073020), y de 9 de abril de 2019, rec. núm. 3765/2017 (NFJ074168).

<sup>44</sup> Sentencias del TS, entre otras, de 21 de febrero de 2017, rec. núm. 2970/2015 (NFJ065744), y de 19 de octubre de 2016, rec. núm. 2558/2015 (NFJ064434).

pués de la actividad, interrupciones de corta duración (periodos de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros); bajas por enfermedad (salvo que impidan la marcha de la persona física y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención) y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar. Sin embargo, los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado deben excluirse del cómputo. De lo anterior se sigue que los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa, no deberán tomarse en consideración. Cuando el contribuyente esté presente en un Estado durante parte de un día, por pequeña que esta sea, el día se considerará como día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del periodo de 183 días<sup>45</sup>.

Respecto de si debían o no computarse los días de ida, al lugar de trabajo en el extranjero y de regreso a la residencia habitual del trabajador, ha existido cierta controversia interpretativa entre el criterio ofrecido por la Administración tributaria y el de determinados tribunales<sup>46</sup> que, finalmente, ha dejado zanjada el TS<sup>47</sup>, fijando como criterio doctrinal que estos días de llegada y partida han de incluirse en el cómputo de los días que se están realizando trabajos en el extranjero, puesto que –parafraseando a la Sala de lo contencioso del TS–, «no tomar en consideración esos días entraña una interpretación contraria a los postulados que presiden la regulación de esa exención».

Por último, siguiendo también la línea interpretativa emanada de la doctrina del TS fijada en su Sentencia de 25 de febrero de 2021, la DGT ha considerado que, a efectos del cómputo de los días en los que el trabajador se encuentra realizando trabajos en el extranjero, deben tenerse en cuenta los días que permanece en el país de destino cumpliendo la cuarentena que se le pueda exigir con motivo de la pandemia de la COVID-19<sup>48</sup>.

### 3.5. Determinación de la cuantía exenta

La cuantificación de las retribuciones obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento al extranjero que gozan de exención se realizará aplicando un criterio de reparto proporcional de las mismas, tomando a tal efecto en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado en relación con el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año

<sup>45</sup> Así lo constata el TEAR de Cataluña, en su Resolución de 28 de junio de 2019, referencia 08/00452/2017 (NFJ083459).

<sup>46</sup> Por ejemplo, el TEAR de Madrid, Resolución de 30 de octubre de 2018.

<sup>47</sup> Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021, rec. núm. 1990/2019 (NFJ081126).

<sup>48</sup> Consulta de la DGT V0767/2021, de 31 de marzo (NFC078992).

es bisiesto), de tal forma que serán los rendimientos del trabajo correspondientes a los días en que ha estado desplazado los que estarán exentos. Asimismo, a las retribuciones específicas satisfechas por 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<sup>49</sup>.

A este respecto, el TEAR de Madrid ha precisado que, si el reclamante ha percibido cantidades exentas de tributación en concepto de seguro médico, guardería, comidas, transporte, etc., esas rentas no forman parte del cálculo del impuesto, por lo que no serán tenidas en cuenta para realizar el cálculo proporcional de los rendimientos que deben quedar exentos por aplicación del artículo 7, letra p), de la LIRPF.

De tenerse en cuenta para realizar el cálculo se estaría produciendo una duplicidad de exenciones ya que, se dejan exentas de tributación en un primer momento, y se volvería a calcular una exención sobre una renta que no forma parte del impuesto, toda vez que ya quedó exenta inicialmente, motivo por el cual se desestiman las pretensiones del reclamante en este punto, siendo correcto el criterio de la oficina gestora<sup>50</sup>.

Por último, debe precisarse que el importe de la exención no tiene la consideración de renta exenta con progresividad. A esta conclusión ha llegado la DGT, en contestación a determinadas consultas vinculantes<sup>51</sup>. Téngase en cuenta que la disposición adicional 20.<sup>a</sup> de la LIRPF, según redacción dada a la misma por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en vigor a partir del 1 de enero de 2015, dispone que

<sup>49</sup> En este sentido se pronuncia la DGT en la Consulta V1853/2017, de 13 de julio (NFC065923). A modo ilustrativo, reproducimos a continuación el ejemplo del cálculo de la exención que la AEAT recoge en su *Manual práctico de renta 2019*: Don J.L.M. fue enviado por su empresa desde el día 1 de abril a 30 de junio de 2019 a una empresa filial situada en Brasil con objeto de la formación y perfeccionamiento del personal de dicha filial. Una vez realizado dicho trabajo, don J.L.M. retornó a España, continuando en la empresa en su régimen normal de trabajo y salario. Como retribución específica por los servicios prestados en el extranjero don J.L.M. percibió la cantidad de 10.250 euros. Asimismo, para cubrir los gastos correspondientes a desplazamiento y manutención durante su estancia en Brasil la empresa compró y pagó los billetes de avión y le abonó 80 euros al día durante los tres meses que prestó sus servicios en la filial para gastos de manutención. El salario anual que percibe de su empresa asciende a 75.000 euros. Solución: Al cumplirse, según los datos del ejemplo, los requisitos establecidos por la normativa del IRPF, procede aplicar la exención cuya cuantificación se efectúa de la siguiente forma: Retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero: Correspondiente al salario:  $(75.000/365) \times 91$ : 18.698,63 euros; Correspondiente a los servicios prestados en el extranjero <sup>(1)</sup>: 10.250 euros; Total: 28.948,63 euros; <sup>(1)</sup> Los billetes de avión y los gastos de manutención diarios están exentos porque no superan el límite legal previsto para dietas y asignaciones para gastos de viaje. Límite máximo de exención anual: 60.100 euros; Importe de la exención:  $(18.647,54 + 10.250)$ : 28.948,63 euros (<[agenciatributaria.es](http://agenciatributaria.es)>).

<sup>50</sup> Resolución de 25 de febrero de 2019, referencia 28/17424/2016 (NFJ083482).

<sup>51</sup> Consulta de la DGT V4677/2016, de 3 de noviembre (NFC062876).

tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del periodo impositivo. Las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica. El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad.

En definitiva, la DGT ha interpretado que

los rendimientos del trabajo exentos por aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF no tienen la consideración de rentas exentas con progresividad, dado que la citada normativa que regula la exención no establece que dichos rendimientos del trabajo exentos deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del periodo impositivo<sup>52</sup>.

### 3.6. Incompatibilidad con el régimen de excesos

El artículo 7, letra p), de la LIRPF dispone, finalmente, la incompatibilidad entre la exención y el régimen de dietas exceptuadas de gravamen previsto en el artículo 9.3, letra b), del RIRPF (RD 439/2007). No obstante, en los supuestos en los que sea posible la aplicación de ambos regímenes de exención y no sujeción, el contribuyente tiene la posibilidad de optar por uno o por otro<sup>53</sup>.

En general, recuérdese que el llamado régimen de excesos establecido en el citado artículo 9 del RIRPF exceptúa de gravamen las retribuciones satisfechas a los funcionarios públicos

<sup>52</sup> En la misma línea de interpretación seguida por la DGT se alinea la Resolución del TEAR de Extremadura de 31 de enero de 2018, referencia 06/00423/2015 (NFJ083483), al resolver un supuesto en el ámbito de aplicación del CDI de España con Portugal. A juicio de este TEAR

el artículo 23, apartado 3, del CDI con Portugal establece que cuando las rentas obtenidas por un residente de un Estado estén exentas del mismo, este Estado «podrá» tomar en consideración estas rentas exentas para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas de ese residente. Y esta opción que ofrece el Convenio a los Estados firmantes debe ejercerse, lógicamente, por el Estado, a través de los poderes correspondientes, no pudiendo ejercerse por un órgano administrativo directamente, como aquí ha ocurrido, donde la Dependencia de la AEAT ha optado por aplicar a estas rentas la exención con progresividad sin que el legislador haya dispuesto antes, que las mismas debían tenerse en cuenta para calcular el tipo de gravamen, tal como exige el principio de reserva de ley tributaria (cfr. artículo 8 LGT).

<sup>53</sup> A diferencia del régimen de excesos, son compatibles con la exención por trabajos realizados en el extranjero las cantidades percibidas en concepto de desplazamiento y estancia a las que resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen del artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF.



españoles, al personal al servicio de la Administración del Estado, a los funcionarios y personal al servicio de otras Administraciones públicas y a los empleados de empresas, con destino en el extranjero, que excedan de las que obtendrían por el desarrollo de su trabajo en España.

Por tanto, cuando se dé esta doble circunstancia, el trabajador deberá valorar cuál es la opción, entre la exención y la no sujeción, que más le interesa económicamente y, además, no deberá dejar de tomar en consideración cuál es la que le ofrece una carga de prueba más simple.

Téngase en cuenta, por ejemplo, que el importe correspondiente al régimen de excesos, en principio, no tiene un límite cuantitativo, y, además, normalmente, se encontrará perfectamente identificado en la nómina. Por tanto, en estos casos, la entidad pagadora no practicará retención a cuenta sobre esta retribución y, como más adelante veremos, será suya la carga de la prueba de los desplazamientos y estancia en el extranjero del trabajador.

Por otro lado, obviamente, la opción por la exención deberá efectuarse, en todo caso, cuando en la retribución pagada al trabajador por su destino en el extranjero, no se distinga un importe concreto por la realización de esos trabajos, del que habitualmente percibe por el desarrollo de su trabajo en España.

### 3.7. Carga de la prueba

La entidad empleadora puede considerar que las rentas pagadas a su trabajador se encuentran comprendidas en el ámbito normativo de la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la LIRPF. En este caso, la entidad no practicará retención a cuenta sobre este importe, en virtud de lo previsto en el artículo 75.3, letra a), del RIRPF (RD 439/2007)<sup>54</sup>. En nuestra opinión, en estos casos la carga de la prueba de los requisitos de la exención corresponde a la entidad empleadora.

Esta conclusión es coherente con la que ha llegado la Sala de lo contencioso del TS en materia de carga de la prueba sobre la no sujeción en el IRPF de las dietas por desplazamientos y gastos de manutención y estancia, indicando que para su acreditación la Administración tributaria tiene que dirigirse al empleador y no al contribuyente.

En general, la prueba de la no sujeción corresponde acreditarla al contribuyente. Pero descendiendo al caso concreto que nos ocupa, se debe alterar la regla general de la carga de la prueba, puesto que conforme a las obligaciones formales legalmente impuestas al retenedor-pagador y el deber de declaración del contribuyente, la Administración debe tener en su poder la totalidad de los datos necesarios para determinar si deben ser o no excluidos dichos gastos de manutención y por ende

<sup>54</sup> Así lo corrobora la DGT en su Consulta V0744/2013, de 12 de marzo (NFC047079).



a la misma corresponde probar la exclusión en base a los principios de facilidad y disponibilidad de la prueba. En el caso presente, la Administración no podía recabar del contribuyente aquellos documentos y, con ellos, los datos que obraban ya en su poder; y cuando llega a la conclusión de que el contribuyente no ha acreditado la realidad del desplazamiento ni el motivo ni razón del desplazamiento, en los términos vistos, conculca el artículo 9 del RIRPF, puesto que debió dirigirse al efecto al pagador, pues no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención, y la Administración para su acreditación debió dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas al empleado por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral<sup>55</sup>.

En este sentido, con relación a las dietas, ha fijado un criterio similar el TEAC, si bien con alguna precisión que debe regir en aplicación del principio de disponibilidad de la prueba y de la facilidad probatoria:

Los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado así como los gastos de manutención, deben ser acreditados por el pagador, pues a él le corresponde justificar el día y lugar del desplazamiento que, junto con el motivo o razón de este, son precisamente los extremos que permiten acreditar que las cantidades (euros por kilómetro o euros por día) establecidas en la norma quedan exoneradas de tributación por obedecer a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica. Ello no es obstáculo para que el perceptor pueda aportar voluntariamente la justificación de los mismos si dispusiera de ella [...] en caso de haberse utilizado un medio público de transporte, así como los de estancia pagados por el trabajador han de justificarse, en principio, por el empleado o perceptor de las dietas, al no atribuir la norma la carga de dicha prueba a la entidad pagadora, haber sido satisfechos por él, estando los justificantes expedidos a su nombre [...]. Lo mismo cabría señalar de los gastos de aparcamiento o peaje en el caso de que se hubiese utilizado un vehículo privado. [Sin embargo] la acreditación de la vinculación de los gastos de locomoción con la actividad económica de la entidad pagadora corresponderá a esta última, pues a ella le atribuye la norma la carga de probar el día, lugar y motivo del desplazamiento, esto es, que los gastos de desplazamiento de los empleados obedecen a razones laborales y de organización de su actividad económica. Ello no es obstáculo para que el perceptor pueda aportar voluntariamente la justificación de tales circunstancias si dispusiera de ella. Ahora bien, si el perceptor de las cantidades en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje no acreditara en el seno del procedimiento de comprobación incoado respecto a él estos gastos por él satisfechos, alegando que tal documentación está en poder del pagador por habérsela entregado de cara a su resarcimiento con ocasión de la rendición de cuentas,

<sup>55</sup> Sentencia del TS de 29 de enero de 2020, rec. núm. 4258/2018 (NFJ076185).

o que la propia empresa pagadora reconoce la exoneración de las cantidades en el certificado de retribuciones y retenciones sobre el trabajo personal que a tal efecto se exhibe o en el modelo 190 presentado cuyos datos le imputa la Administración, y con cuyos contenidos no discrepa, el principio de disponibilidad de la prueba y facilidad probatoria impide a esta hacer tributar sin más tales cantidades en el IRPF del perceptor, por falta de la justificación correspondiente, sin antes intentar obtener del pagador la documentación precisa mediante el oportuno requerimiento<sup>56</sup>.

Otro escenario distinto lo tendríamos si la entidad pagadora no considera que los rendimientos satisfechos a su trabajador se encuentran exentos y, en consecuencia, practicara sobre estos la correspondiente retención a cuenta. En estos casos, al trabajador se le presentan dos alternativas para aplicar la exención: en primer lugar, excluir directamente estas rentas de tributación cuando confeccione su autoliquidación; y, en segundo lugar, incluir los rendimientos en su autoliquidación y, de inmediato (aunque dispone de un plazo de cuatro años), instar la rectificación, según establece el artículo 67 bis del RIRPF (RD 439/2007), a través del procedimiento regulado en los artículos 120.3 de la LGT, y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En este caso, le corresponderá al contribuyente la acreditación de los desplazamientos y estancia en el extranjero y que estos han sido efectuados para realizar trabajos en la empresa o en el establecimiento permanente situado en el extranjero<sup>57</sup>.

<sup>56</sup> «Si la Administración acreditase que al tiempo del procedimiento de comprobación seguido con el perceptor la relación de este con el pagador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las cantidades recibidas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, entonces aquella podría dirigirse exclusivamente al perceptor para recabarlas, sin obligación de requerir al pagador» (Criterio del TEAC, Resolución de 6 de noviembre de 2018, RG 3972/2018 –NFJ071838–).

<sup>57</sup> En este sentido se pronuncia la Sala de lo Contencioso del TSJ de Castilla y León, en Sentencias de 11 de septiembre de 2018, rec. núm. 516/2017 (NFJ072014), y de 15 de marzo de 2018, rec. núm. 303/2017, en las que concluye lo siguiente:

[...] el presente caso es un problema de prueba, y como es sabido, en nuestro Derecho rige la concepción clásica del Principio Dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT de 1963, opción reiterada en el artículo 105.1 LGT de 2003, según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Esta y no otra es la conclusión a la que ha de llegarse tras la simple lectura del art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como antes prevenía el art. 114 de la LGT1963 impone que «1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria», o incluso del art. 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de

La labor probatoria a cargo del trabajador será de mayor calibre cuando se trate de servicios prestados intragrupo, puesto que, en estos casos, además de tener que identificar a la entidad destinataria de los trabajos, si estos se prestan de forma genérica a un determinado grupo empresarial<sup>58</sup>, tendrá que probar que los trabajos producen o pueden producir una ventaja o utilidad para la entidad extranjera, prueba esta que en la mayoría de las ocasiones tendrá el carácter de diabólica.

## 4. A modo de conclusión

La exención contemplada en el artículo 7, letra p), de la LIRPF, de la misma manera que cualquier otro beneficio fiscal establecido en el ordenamiento jurídico, debe tener un fundamento constitucional. Esto es, para no vulnerar el principio de generalidad tributaria (art. 31.1 CE), es necesario que responda a un fin de interés económico que la justifique. La Comisión Lagares, en el año 2014, la acomodó como un incentivo fiscal, cuyo propósito fue perfilado por el legislador y por la jurisprudencia en la internalización del capital humano con residencia en España, con el objetivo de facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero a través de la reducción de la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar en el extranjero. Durante sus más de veinte años de vigencia su adecuación constitucional no ha sido objeto de ninguna justificada discrepancia.

Donde sí que ha existido una ingente controversia ha sido en la interpretación de determinadas condiciones o requisitos que imponía, e impone, su normativa reguladora. Circunstancia esta que, en varias ocasiones, ha motivado a la Sala de lo Contencioso del TS a dictar una doctrina jurisprudencial en torno a determinados aspectos, para cerrar, de este modo, la dispar exégesis que se les daba, bien desde la Administración tributaria bien desde los órganos judiciales. Sin embargo, ello no significa que ya hayan quedado resueltos todos los problemas que su interpretación pueda generar, por lo que, vaya ya por delante, sería necesaria una reforma legislativa que cerrara, o, al menos atenuara, la inseguridad que genera su aplicación práctica. A este respecto, solamente debe atenderse al dato de que son más de seiscientas consultas tributarias vinculantes las que, sobre su alcance, ha tenido que resolver, en los últimos años, la DGT.

Ante la ausencia de la denunciada claridad normativa de la regulación de esta exención, como ya hemos dicho, la labor del TS ha sido decisiva para la determinación incontestable de los siguientes aspectos: en primer lugar, los rendimientos del trabajo que pueden estar exentos solamente son los generados en el marco de una relación laboral (trabajo por cuenta

---

Enjuiciamiento Civil. Es decir; el actor no ha acreditado la concurrencia de los requisitos fijados por el art. 7 LIRPF y por ello se desestima el recurso.

<sup>58</sup> Por ejemplo, si los servicios son prestados a una agrupación empresarial *joint venture* de la que es miembro la entidad empleadora (cfr. Gil García, 2018, p. 190).

ajena) o estatutaria. De ahí que, por un lado, sea posible que los funcionarios (estén o no en comisión de servicios) puedan aplicar este beneficio fiscal. Sin embargo, de otra parte, queda vetado a miembros de consejos de administración y, en general, a quienes presten los trabajos en el extranjero a través de una relación profesional. En segundo lugar, en el cómputo de los días de estancia en el extranjero considera coherente y razonable interpretar que los términos «trabajos efectivamente realizados en el extranjero» comprenden los días de llegada y partida. En tercer lugar, queda sentado que se requiere un desplazamiento físico del trabajador, por lo que no resulta procedente la exención cuando el trabajo se presta *online*, en remoto o mediante teletrabajo. En cuarto lugar, la entidad para la que se presta el trabajo debe ser no residente en territorio español, siendo posible que el trabajo se comparta entre esa entidad y la empleadora. Téngase en cuenta que, el TS ha añadido que el incentivo no está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que no se excluya en su ámbito de aplicación los supuestos en los que la entidad destinataria de los trabajos está vinculada con la entidad empleadora o con aquella en la que preste sus servicios. Por último, la categoría de trabajos a realizar se encontraría solamente limitada por los que son propios del accionista que quedan excluidos.

Despejadas *erga omnes* estas controvertidas dudas interpretativas, quedan por resolver otras que, por su singularidad, por su aplicación al caso concreto, su solución solamente podrá ser resuelta de modo individual. En mi opinión, uno de los caballos de batalla será el de la carga de la prueba de la ventaja o utilidad que el servicio prestado produzca o pueda producir para la entidad no residente, obviamente, cuando se encuentre vinculada con la empleadora, y esto, en mayor medida, cuando deba ser el trabajador sobre el que pese tal carga probatoria.

## Referencias bibliográficas

Gil García, Elizabeth. (2018). La exención por trabajos en el extranjero en el IRPF. Análisis de la STSJ de Castilla y León de 11 de septiembre de 2018. *Nueva Fiscalidad*, 4, 185-193.

Herrera Molina, Pedro Manuel. (2019). La exención de los trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 144-152.

Herrera Molina, Pedro Manuel y Tandazo Rodríguez, Ada. (2020). La exención de

los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 5-36.

Ministerio de Hacienda. (Febrero 2014). *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*. <[hacienda.gob.es](http://hacienda.gob.es)>.

OCDE. (2017). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. <[oecd.ilibrary.org](http://oecd.ilibrary.org)>.