

# Últimos criterios interpretativos en relación con la aplicación del Art. 7.p) de la Ley del IRPF por trabajos realizados en el extranjero

Por **Adelaida Junquera Temprano** | Socio de Grupo Atelier (Madrid)

## 1. Sinopsis:

Los trabajos realizados en el extranjero por un residente fiscal en España pueden estar exentos de tributación en dicho territorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si se cumplen ciertos requisitos.

La exención referida se introdujo en el ordenamiento jurídico español con la finalidad de incentivar al trabajador español cualificado a desplazarse al extranjero para con ello: 1) Potenciar la internacionalización de las empresas españolas, y 2) Desarrollar el capital humano desplazado, lo cual indirectamente supondría un aumento de la competitividad de las empresas españolas.

A lo largo de este artículo, se analizarán los requisitos que permiten aplicar esta exención, haciendo especial hincapié en los aspectos conflictivos que han ido surgiendo en los últimos tiempos.

## 2. En qué consiste el beneficio fiscal:

La redacción del citado Art. 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

a) 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, se exige que el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

Para entender que el trabajo se ha prestado de manera efectiva en el extranjero, la DGT 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



b) Que en el territorio donde 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. 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.

### 3. Trabajos efectivamente realizados en el extranjero:

Para disfrutar de la citada exención deben prestarse servicios de manera efectiva en el extranjero. Es decir, debe existir un desplazamiento físico al extranjero, ya que la prestación del servicio debe realizarse físicamente fuera de España.

A estos efectos, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), viene exigiendo en la contestación a las consultas planteadas sobre este extremo (entre otras muchas, cabe citar las más recientes V5094-16, V4924-16 o V4741-16) que *para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.*

## COLECCION GPS TIRANT

Herramienta de consulta que ofrece al asesor las respuestas y el apoyo que el jurista necesita en su práctica diaria



### ¿Qué es GPS?

GPS es, sobre todo una HERRAMIENTA DE CONSULTA, un LIBRO PRÁCTICO donde encontrar apoyo y soluciones a los problemas del día a día del operador jurídico

**Oferta ESPECIAL para miembros de AECE: 5% de descuento sin gastos de envío.**  
Indicar Referencia GPSAECE-02-2017



Para más información:

✉ [solicitudinfo@tirant.com](mailto:solicitudinfo@tirant.com)

☎ 91 445 47 85

Todo desplazamiento al extranjero suele exigir una serie de formalidades por parte de la empresa empleadora y, en consecuencia, de cara a probar la realidad de dicho desplazamiento, sería deseable contar con toda la documentación disponible (i.e. trámites efectuados por la empresa ante la Seguridad Social); sin embargo, la reciente sentencia 582/2016, de 30 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Rec. 15189/2016) admite como medio de prueba del desplazamiento únicamente las certificaciones de la empresa (a pesar de que esta no había llevado a cabo las debidas comunicaciones ante la Seguridad Social del desplazamiento al extranjero) estableciendo a estos efectos lo siguiente:

*En nuestro criterio, sobre esta particular, la carga de la prueba (Art. 105.1 LGT), debe establecerse en los límites en que al contribuyente le es posible acreditar los hechos que justifican la exención. Es lo cierto que, como señala, no le es posible establecer el modo en que la Empresa declarará tales rentas, ni los mecanismos formales que ésta desarrollará con la Tesorería General de la Seguridad Social. Así las cosas, debemos considerar acreditado el desarrollo de trabajos en el extranjero durante los lapsos de tiempo a que el demandante se refiere, pues ello lo certifica la propia empresa y, establecido tal particular esencial, debemos entender igualmente acreditado que dichos trabajos requirieron la estancia del trabajador durante tales lapsos de tiempo.*

#### **4. Trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España:**

Tal y como hemos señalado, el Art. 7.p) LIRPF exige, para la aplicación de la exención, que los trabajos sean realizados para una sociedad o entidad no residente en España y, en el caso concreto de servicios entre empresas de un mismo grupo mercantil, que dichos servicios reportan beneficio a una empresa determinada del grupo.

La interpretación de este precepto, en el caso de servicios entre entidades de un mismo grupo internacional ha variado con el paso del tiempo.

##### **4.1 Concepto de ventaja o utilidad:**

A la hora de interpretar el concepto de *ventaja o utilidad*, y ante la falta de ningún desarrollo por parte de la normativa nacional, resulta necesario acudir a los criterios interpretativos de la OCDE contenidos en las Directrices sobre Precios de Transferencia.

En este sentido, esta organización considera que no se produce un valor económico o comercial en los denominados *servicios del accionista*, entendidos éstos como aquellos relacionados con actividades propias de la matriz, en los que se entiende que no se ha prestado efectivamente un servicio entre entidades del grupo.

Se trataría de una actividad que un miembro del grupo (normalmente la matriz o una entidad *holding*) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, es decir, en su calidad de accionista, aun cuando estos no tengan necesidad de ella y, por lo tanto, no estarían dispuestos a pagar por ella si fueran empresas independientes.

Según expone la OCDE, los ejemplos siguientes constituirán actividades de accionista:

- Los costes asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración;
- Los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes;
- Los costes de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones;

Sin embargo, de acuerdo con las Directrices de la OCDE, este tipo de actividad se ha de diferenciar del concepto más amplio de “actividades de tutela” que abarcaba todo un conjunto de actividades ejercidas por un accionista que sí pueden generar un “interés económico” o “comercial”, como por ejemplo, los servicios que serían prestados por un centro de coordinación.

Estos últimos tipos de actividades, que no son los propios de un accionista, podrían comprender servicios de planificación pormenorizados para determinadas operaciones, gestión en caso de emergencia o asesoría técnica (“mediación”) o, en ciertos casos, la asistencia en la gestión del día a día.

Estos criterios de la OCDE han sido refrendados por la DGT siendo el criterio manifestado por este organismo (i.e. en la reciente consulta V4839-16, de 10 de noviembre de 2016) que

# Práctica fiscal

las siguientes actividades son servicios intra-grupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma:

- Servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, *factoring*, servicios informáticos;
- Servicios financieros como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación;
- Asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización;
- Servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación.

Por lo que se refiere a la interpretación de los tribunales de este concepto, cabe señalar las siguientes recientes sentencias, en las que los Tribunales deniegan la aplicación del beneficio fiscal.

- El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la reciente sentencia 778/2016, de 30 de junio (Rec. 921/2014) niega la aplicación de este beneficio fiscal en el caso de las labores llevadas a cabo por el Director de la división internacional sobre la base de que *las funciones llevadas a cabo por el recurrente en el extranjero para filiales del grupo son inherentes a su puesto de trabajo de director de división internacional de la filial española y no se cumple el requisito de que los servicios prestados intragrupo reporten una ventaja o beneficio o valor añadido a sus destinatarios pese a que se haya certificado lo contrario y no son servicios que eventualmente hubiera podido prestar un tercero entre sociedades independientes o por las entidades o establecimientos permanentes residentes en el extranjero destinatarios de los mismos.*
- En el mismo sentido se pronuncia el mismo tribunal en su sentencia 876/2016, de 22 de julio (Rec. 1229/2014) al denegar la aplicación del beneficio fiscal a un director y vicepresidente de ventas sobre la base de que los trabajos prestados en diferentes países europeos para las filiales del grupo no suponían

**Ahora se acepta la posibilidad de aplicar la exención en el caso de servicios prestados en beneficio de todo el grupo de empresas, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la Ley**



**TÚ AMAS TU PROFESIÓN. NOSOTROS TE PROTEGEMOS.**

CON MÁS DE 25 AÑOS DE EXPERIENCIA EN LÍNEAS FINANCIERAS, GESTIONAMOS PÓLIZAS DE MÁS DE 120 COLEGIOS PROFESIONALES.

Zurich es, desde hace años, un asegurador de referencia en el mercado español así como un grupo líder en solvencia.

Contamos con casi 2.000 empleados y 2,4 millones de clientes, desde pequeñas y medianas empresas hasta grandes corporaciones. El 85% de las empresas del Ibex están aseguradas con nosotros.

**ZURICH SEGUROS. PARA LOS QUE AMAN DE VERDAD SU NEGOCIO.**

**ZURICH**<sup>®</sup>

un valor añadido para la empresa sino que formaban parte de las funciones de su puesto.

#### 4.2 Prestaciones de servicios que benefician a varias sociedades del grupo:

Por lo que se refiere a esta situación, en un primer término, la DGT asumió una interpretación muy restrictiva, negando la exención en aquellos supuestos en los que los servicios no se prestaban de forma exclusiva a una sociedad del grupo, sino que repercutían en varias entidades o al grupo en su conjunto.

Esta interpretación tan restrictiva ha sido superada y tanto la DGT como los Tribunales aceptan, de forma pacífica, la posibilidad de aplicar la exención en el caso de servicios prestados en beneficio de todo el grupo de empresas, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la Ley.

Así, cabe señalar la reciente sentencia 1145/2016, de 2 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Rec. 54/2015), en la que señala expresamente:

*Desde luego cuando se trata de un grupo de empresas aunque el beneficio derivado de los servicios prestados redunde a favor del destinatario lo hace también a favor del grupo por la propia vinculación y esto es indiscutible, pero lo que el legislador quiere evitar es que el beneficio redunde solo a favor de la empleadora española, supuesto en el que no se podría aplicar la exención, porque se requiere que se trate de trabajos efectivamente prestados en el extranjero para una empresa o entidad no residente o para un establecimiento permanente residente en el extranjero y cuando se trata de sociedades o entidades vinculadas pertenecientes al mismo grupo que se produzca una ventaja o un beneficio derivado de los servicios a favor de la entidad o empresa no residente o establecimiento permanente residente en el extranjero destinatario de los mismos.*

Por último, debe tenerse en cuenta que, si dichos servicios se prestasen a varias sociedades de un mismo grupo, sin que fuera posible la individualización del servicio remitido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, debería ser posible distribuir el gasto total entre las entidades beneficiarias, tal y como expresamente establece el apartado 5 del Art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

*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 reci-*

*bido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.*

#### 5. Carga de la prueba:

Cuando se pretende un beneficio fiscal, tal y como es la aplicación de una exención tributaria, la carga de la prueba de que concurren los requisitos legales exigibles, compete al sujeto pasivo, por aplicación de las reglas de la carga de la prueba, contenidas en el Art. 105 de la Ley General Tributaria.

Así, la importancia del cumplimiento de la carga de la prueba se pone de manifiesto en sentencias como la 673/2016, de 6 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (nº rec.484/2014), por la cual se reconoce la exención del Art. 7.p) LIRPF al director general de una empresa española fundamentándose en el hecho de que la documentación aportada por el interesado no ha sido desvirtuada con prueba alguna por la Administración.

En este caso, la Administración denegaba la aplicación del beneficio fiscal sobre la base de que dado las funciones desarrolladas por un director general, la dirección y supervisión constituyen funciones propias de los grupos respecto a sus filiales.

Sin embargo, no se desvirtúa el contenido de las certificaciones expedidas por el director financiero de la sociedad, detallando los desplazamientos llevados a cabo y justificando que las actividades desarrolladas por el trabajador desplazado eran de seguimiento y control de gestión así como gestiones comerciales con clientes y autoridades, dentro de las actividades ordinarias de y en beneficio de la sociedad no residentes.

En definitiva, el hecho de que la carga de la prueba recaiga en el sujeto pasivo no debe conducir a la conclusión errónea de que no compete a la Administración efectuar a su vez ningún trabajo o esfuerzo probatorio para denegar el beneficio fiscal, sobre todo en aquellos casos en los que el contribuyente ha presentado algún medio de prueba.