

CONSULTA 2019.4.6.1. IRPF: Trabajos realizados en el extranjero.

1. Aplicación de la exención prevista en la normativa reguladora del IRPF en relación con los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

2. Obligación de practicar retención a cuenta. Administración competente.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad consultante, dedicada al fletamento de buques, firmará un contrato por el que uno de sus remolcadores prestará servicios de remolque, acompañamiento y asistencia a petroleros en una plataforma petrolífera situada en aguas territoriales de Angola. De acuerdo con el contrato, la consultante explotará el remolcador en régimen de time charter o fletamento. El cliente a quien facturará será una sociedad intermediaria con domicilio en Suiza y no vinculada con la consultante.

A su vez, el cliente de esta sociedad intermediaria será la empresa extranjera explotadora de la plataforma (empresa de la República de Angola y que tampoco está vinculada con la consultante).

No obstante, la consultante recibirá, directamente de la sociedad explotadora de la plataforma, las instrucciones propias del trabajo diario. A pesar de prestar sus servicios en aguas de Angola, se manifiesta que los trabajadores de la consultante (tripulantes del remolcador) permanecerán más de 183 días en España durante el año natural y que, además, en España radica su centro de intereses vitales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si resulta aplicable la exención del artículo 7 p) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En caso afirmativo, si no existe obligación de practicar retención a cuenta sobre los rendimientos exentos.

CONTESTACIÓN

La presente contestación se formula partiendo de la hipótesis de existencia de una relación laboral entre la consultante y cada una de las personas a que se refiere su consulta, en el marco de la cual estas son desplazadas por la consultante al extranjero, así como de que, de acuerdo con lo manifestado en su escrito, se trata de personas físicas que tienen su residencia habitual en España según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, por lo que tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto.

Asimismo, se adopta la premisa de que la consulta se circunscribe, tal como señala el escrito presentado por la entidad consultante, a la tributación de los trabajadores con residencia fiscal en territorio común, a los que les es de aplicación la norma estatal reguladora del IRPF.

Partiendo de lo anterior, procede analizar si resulta de aplicación la exención contenida en el artículo 7 p) de la LIRPF, el cual establece que estarán exentos:

“p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en

España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 412004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente:

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

1. º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2. º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento,

cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención".

La norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

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.

En el presente caso, según su escrito, la consultante desplazaría al extranjero a algunos de sus trabajadores para la prestación de servicios en aguas territoriales de Angola; por lo que puede entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados durante los días que hayan estado desplazados en el extranjero.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Según la información aportada, en el presente caso este requisito se cumple, al ser una empresa o entidad no residente en España la beneficiaria o destinataria de los servicios prestados en el extranjero por los trabajadores desplazados por la consultante.

Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido en particular 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.

Por lo que se refiere a Angola, en la actualidad, España no tiene vigente un convenio para evitar la doble imposición con dicho país, por lo que en este caso se deberá analizar si en dicho país se aplica un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF. Asimismo, Angola no tiene la consideración de paraíso fiscal según lo dispuesto en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE del 13 de julio).

La acreditación de la existencia de dicho impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF es una cuestión de hecho que deberá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

En relación con la cuestión planteada sobre la obligación de practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe tenerse en cuenta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 mayo, establece, en su artículo 7, lo siguiente:

"Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco o no se pueda determinar el lugar en donde se realicen los trabajos o servicios, se considerará que los trabajos o servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero, o en buques, embarcaciones, artefactos navales o plataformas fijas en el mar se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora.

(...)"

De conformidad con el artículo anterior, el punto de conexión que establece el Concierto para el ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de trabajos o servicios prestados en el extranjero o prestados a bordo de un buque se fija en el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

En consecuencia, según las reglas contenidas en este precepto, cuando el trabajador esté adscrito a un centro de trabajo situado en territorio común, las retenciones a practicar por la consultante por los rendimientos devengados por dicho trabajador serán exigibles por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria conforme a la normativa estatal reguladora del Impuesto. Según dicha normativa, aunque a la sociedad consultante se le atribuye la condición de sujeto obligado a retener (artículo 76.1.a del RIRPF), no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta cuando se trata de rentas exentas (artículo 75.3.a del RIRPF).

Por tanto, de resultar aplicable al trabajador la exención del artículo 7 p) de la LIRPF y exigible la retención por la hacienda estatal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.3 a) del RIRPF no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas exentas, debiéndose tener en cuenta que en este caso la norma establece un límite máximo para la exención de 60.100 euros anuales.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, para determinar el importe de la retención correspondiente a los rendimientos del trabajo, se estará al procedimiento general previsto en los artículos 82 y siguientes del RIRPF.

Por el contrario, en el caso de que el trabajador esté adscrito a un centro de trabajo situado en territorio vasco, las retenciones a practicar por la consultante sobre los rendimientos atribuibles a dicho trabajador serán exigibles, conforme a la normativa foral correspondiente, por la Diputación Foral competente por razón del territorio.