BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC059249
DGT: 13-04-2016
N.º CONSULTA VINCULANTE: V1577/2016

SUMARIO:

IRPF. Hecho imponible. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo: la expresión «trabajos» que figura en el art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en su art. 17.1, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el art. 17.2, como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial. De este modo, en la medida en que la impartición de un curso organizado por una fundación vinculada con la Universidad para la que un contribuyente presta sus servicios como profesor sea una actividad compatible pero adicional a las que deba desarrollar en el marco de su relación laboral con la Universidad, al tratarse de la obtención de rendimientos del art. 17.2 c) Ley 35/2006 (Ley IRPF) -rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares-, no resultará aplicable la exención.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 p) y 17.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 6.

Descripción sucinta de los hechos:

Al consultante, profesor de una universidad española, le han propuesto impartir clases en Guinea Ecuatorial a través de un programa de una fundación privada. Dicha fundación tiene residencia fiscal en España y pertenece a la universidad española en la que el consultante es profesor.

Dicha fundación ha organizado un programa sobre Derecho Penal Internacional y requiere los servicios de profesores y conferenciantes de la universidad española. La universidad y la fundación tienen firmado un acuerdo marco sobre la cesión de profesorado de la universidad para que imparta actividades de formación organizadas por la fundación. El curso será impartido durante catorce semanas (siete en Guinea y siete desde España por vía telemática). Para tal fin se firmará un acuerdo con la fundación que contendrá, entre otros, la descripción del programa de formación, su duración y el pago por parte de la fundación de determinados honorarios, así como la asunción de los gastos de alojamiento y manutención incurridos por el profesor durante su estancia en Guinea Ecuatorial.

Cuestión planteada:

Posibilidad de aplicar la exención establecida en la letra p) del artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

El artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que estarán exentos:

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

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.
La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

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

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), 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 concurran 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.
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.
En el presente caso, no se aportan datos para valorar si se cumple dicho requisito de que el trabajo se presta para una empresa o entidad no residente en España por cuanto, en su escrito, el consultante, únicamente, afirma que existe un acuerdo marco sobre cesión de profesorado, firmado entre dos entidades residentes en España (la universidad española empleadora del consultante y una fundación española perteneciente a dicha universidad).
Asimismo, debe tenerse en cuenta que, según ha señalado este Centro Directivo, la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el citado artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a

determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

El artículo 17 de la LIRPF, en sus apartados 2, letra c), y 3, califica como rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, excepto cuando supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso han de calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Del citado precepto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

Por tanto, con carácter general debe descartarse la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF a los rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.2 c) de la LIRPF.

Respecto a la consulta de este Centro Directivo V1443-09, que el consultante cita en su escrito, en la misma se indicaba:

"Por tanto, con carácter general debe descartarse la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF a los rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.2 c) de la LIRPF. Ahora bien, dado que en el supuesto planteado los expertos se desplazan en su condición de funcionarios de acuerdo con una comisión de servicios y en el marco de un acuerdo de colaboración entre la entidad consultante y las instituciones destinatarias de los servicios, cabe entender que los rendimientos obtenidos por los expertos proceden de "trabajos" en el sentido del artículo 7 p) de la LIRPF.

Sentado lo anterior, 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 ha prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, así como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

De acuerdo con lo señalado en el escrito de la consulta, cabe entender cumplido este requisito durante los días en que los expertos están efectivamente 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. En este supuesto, dado que el destinatario o el beneficiario del trabajo prestado por el experto desplazado es una Administración extranjera, se trata de una entidad no residente."

En el presente caso, el consultante manifiesta que no es necesario solicitar permiso a la universidad para impartir los cursos organizados por la fundación y que en el Convenio se establece que para tramitar la autorización de la compatibilidad de la dedicación del profesorado de la universidad en las actividades de la Fundación, ésta deberá transmitir con antelación suficiente la relación del profesorado que se prevé participará en los cursos, junto con una serie de información relativa al programa.

Por tanto, en la medida en que la impartición del curso organizado por la fundación sea una actividad compatible pero adicional a las que deba desarrollar en el marco de su relación laboral con la universidad, como parece desprenderse de la información aportada, al tratarse de rendimientos del artículo 17.2 c) de la LIRPF, no resultará aplicable la exención del artículo 7 p) de la LIRPF.

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.

Como España no tiene vigente un convenio para evitar la doble imposición internacional con Guinea Ecuatorial, no puede entenderse cumplido este requisito y se deberá analizar si en Guinea Ecuatorial se aplica un impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF.

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.

Por último, en cuanto a la forma de justificar el cumplimiento de los requisitos para aplicar la exención, el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante

LGT, establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Por su parte, el artículo 106 de la LGT dispone que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa”.

Por tanto, para hacer valer el derecho a la exención se deberá poder acreditar los hechos constitutivos del mismo por cualquier medio de prueba válido en Derecho, conforme disponen los artículos 105 y 106 de la LGT, correspondiendo la valoración de las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.