

La tributación del expatriado. A caballo entre el IRPF y el IRNR

Laura Campanón Galiana

Abogada y asesora fiscal en ARTTAX ABOGADOS

RESUMEN

RESUMEN: En el presente estudio se analizan algunos aspectos fiscales relacionados con el desplazamiento temporal de trabajadores a otro país. En primer lugar, se estudia el concepto de la residencia fiscal en la medida en que su comprensión resulta requisito previo a la exposición de los siguientes puntos. A continuación, se incide en la exención prevista por el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 26 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, LIRPF. A tenor de dicho precepto, los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados al extranjero pueden quedar exentos del impuesto si se cumplen los requisitos exigidos por la norma. Por último, se hace una referencia al régimen de dietas y excesos excluidos de tributación como alternativa a la previsión del artículo 7 p) LIRPF.

PALABRAS CLAVE: Expatriados; trabajadores desplazados al extranjero; exención

ABSTRACT: This study analyzes some tax issues related to temporary work displacement overseas. The concept of tax residence is addressed, as its understanding is a prior requirement to the explanation of the following points of the paper. Hereafter, the exemption granted in the article 7 p) LIRPF is analyzed. According to this precept, the income obtained by workers displaced abroad might be tax-exempt if the requirements demanded by the article are met. Finally, there is a reference to the regime of diets and excesses excluded from taxation as an alternative to the exemption provided in article 7 p) LIRPF.

KEYWORDS: Expatriates; workers displaced abroad; exemption

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA NECESARIA REFERENCIA A LA RESIDENCIA FISCAL
 - 2.1. La residencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 2.2. El supuesto general
- III. LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS
 - 3.1. La exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero
 - 3.2. El régimen de excesos: las dietas para los trabajadores desplazados al extranjero
 - 3.3. La exigencia de la prueba de las circunstancias que permiten la aplicación de los regímenes fiscales beneficiosos
- IV. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

A lo largo de los últimos años hemos tenido ocasión de asistir, no sin cierto sonrojo, a distintas reformas tributarias en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas enfocadas, principalmente, a tenor de lo puesto de manifiesto en los preámbulos y exposiciones de motivos de los distintos instrumentos normativos que

las contenían, a aliviar la presión fiscal del contribuyente medio, como una forma de luchar contra la situación económica adversa derivada de la situación de crisis más o menos global.

Fruto también de esa crisis económica, superada o no, han surgido movimientos de personas que en no pocas ocasiones se han visto obligadas a abandonar su país,

desplazándose a otros Estados para, al menos, tener la oportunidad de trabajar. Otros en cambio, se han visto desplazados por sus empresas, aun temporalmente, a otros Estados, para desde allí continuar prestando sus servicios como trabajadores por cuenta ajena, coadyuvando a procesos de internacionalización de las empresas para las que trabajan.

En relación con el escenario al que estamos haciendo referencia resulta cuanto menos curioso que el legislador español, a diferencia de lo que sucede en países del entorno comunitario, no haya decidido emprender una modificación de los criterios que determinan la residencia fiscal en España, manteniéndolos inalterados, ajeno al creciente proceso de movimiento internacional de trabajadores, en una clara dejación de las funciones del poder tributario que otorga la soberanía fiscal que se atribuyen los Estados.

Es precisamente dentro de este ámbito donde debe hacerse mención a la posible limitación por parte de los distintos Estados al sometimiento a tributación de personas con residencia en otros países o de nacionalidad distinta, o de rentas producidas en el extranjero. Y ello, pese a que el poder tributario de los Estados les permite establecer su sistema de ingresos derivados de las figuras impositivas, si bien circunscritos al ámbito espacial a que se refieran las normas internas, y en tal sentido, a las personas que disfrutan de su nacionalidad, a las personas u objetos que se sitúen en aquél, o a los hechos o negocios que se produzcan dentro de su territorio.

Cobra pues una especial relevancia la ubicación de la persona, el objeto o la realización del negocio para la aplicación de las reglas de determinación de la sujeción de la persona —su renta—, el objeto o el negocio realizado, en aras a identificar la identidad del sujeto activo que puede exaccionar el impuesto, o exigir su cumplimiento y consiguiente ingreso, sin que el sujeto pasivo del mismo se vea doblemente gravado o, al contrario, no se vea gravado en absoluto deviniendo una especie de apátrida fiscal.

El asunto que se tratará en este estudio está precisamente relacionado con las cuestiones que se han puesto de manifiesto en las líneas anteriores, en la medida en que los trabajadores residentes en España, desplazados temporalmente por su empleador a prestar servicios en un país distinto del propio, pueden acogerse a determinados beneficios fiscales, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

II. LA NECESARIA REFERENCIA A LA RESIDENCIA FISCAL

La residencia fiscal es el criterio que determina la jurisdicción en cuyo ámbito puede ejercerse la soberanía fiscal española de forma plena. Debe precisarse que el concepto de domicilio fiscal, aunque distinto, es complementario al de residencia fiscal toda vez que, identificada la residencia, el domicilio fiscal funciona como elemento delimitador de la competencia territorial de distintos órganos administrativos.

2.1. La residencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el ordenamiento tributario español la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual. En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, IRPF) es el artículo 8 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, la que delimita el concepto de contribuyente al establecer que son contribuyentes de dicho impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, salvo determinados supuestos especiales que veremos más adelante.

A modo de cláusula antiabuso la Ley del impuesto se ocupa de prever que no perderán la condición de contribuyentes por el IRPF aquellos que, teniendo nacionalidad española, trasladen su residencia fiscal a un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Regla que se aplicará no únicamente en el período impositivo en que se traslade la residencia a los territorios de baja o nula tributación aludidos, sino también durante los cuatro siguientes. Sobre este particular algunos autores han puesto de manifiesto que la configuración de esta previsión como una previsión *iuris et de iure* vulnera el principio constitucional de capacidad económica en relación con el de proporcionalidad⁽¹⁾.

Establecida la regla general por el artículo 8 de la LIRPF, es en cambio el artículo 9 el encargado de establecer determinadas reglas o presunciones a los efectos de considerar residentes y, por ende contribuyentes de este impuesto, a aquellos en los que se dé cualquiera de las siguientes circunstancias.

(1) CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales». *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y el entretenimiento*, núm. 29/2010, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 31-44.

2.1.1. *La permanencia más de ciento ochenta y tres días durante el año natural*

La letra a) del apartado 1 del artículo 9 indica que se presume que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español.

A los efectos de determinar este período de permanencia en territorio español deben computarse las ausencias esporádicas, a no ser que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país; circunstancia esta última que, lejos de ser un mero permiso de residencia, acredita la tributación por las rentas obtenidas —normalmente del trabajo, si bien cabrían otras distintas— en el país en el que se encuentra desplazado.

La previsión de los ciento ochenta y tres días es una cuestión que lejos de ser un hecho objetivo, irrefutable, otorga un cierto carácter subjetivo a la permanencia en España, en la medida en que no se define el concepto ausencia esporádica, que no deja de ser un concepto jurídico indeterminado⁽²⁾.

El certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debiendo estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la Autoridad fiscal competente. Además, en el caso que exista convenio para evitar la doble imposición se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del citado Convenio⁽³⁾.

Si el país en el que se encuentra desplazado el contribuyente es un territorio de baja o nula tributación, o es considerado como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

En todo caso, del cómputo general de los ciento ochenta y tres días quedan excluidas las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

2.1.2. *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*

Bajo la denominación dada por el artículo 9.1 b) se expone el segundo de los requisitos cuya redacción da pie a una interpretación más compleja que la referida en nuestro anterior apartado (artículo 9.1 a), permanencia más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en territorio español), habida cuenta de la amplitud con que se redacta. Y es que el art. 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente; en cambio, a la hora de regular la residencia del contribuyente en la concreta Comunidad Autónoma, el art. 72 de la LIRPF sí establece los criterios para determinar dónde se encuentra el principal centro de intereses, definido por el lugar en que se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF.

En lo que respecta a la vinculación al territorio español por motivos económicos, se ha considerado que el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, queda localizado en el lugar donde se ha obtenido el mayor volumen de rentas, es decir, si obtiene en España más rentas que en cualquier otro país⁽⁴⁾. Identificándose de igual modo con el lugar donde se concentre la mayor de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes⁽⁵⁾, apuntándose a criterios objetivos que puedan permitir radicar el centro de intereses económicos, en España o en cualquier otro país, como la gestión de explotaciones económicas, titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; titularidad de otros derechos o cuentas bancarias; regularidad de movimientos bancarios, declaraciones en medios de comunicación, y un largo etcétera⁽⁶⁾.

El presupuesto fáctico de este requisito o punto de conexión para determinar la residencia del contribuyente se asienta en la efectiva localización en el territorio español de sus principales intereses económicos. Análisis que necesariamente deberá llevarse a efecto valorando los bienes, derechos, valores, que aquel pueda poseer en otros estados.

(2) GONZÁLEZ APARICIO, M.: «La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo, en el seno de A.A.V.V.» *Documentos de Trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Instituto de Estudios Fiscales. Pág. 227.

(3) Consulta 0296-02 de la Dirección General de Tributos.

(4) Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2006 y contestación de la DGT a Consulta vinculante número 1539/04 de 4 de agosto de 2004.

(5) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de enero de 2004.

(6) Sentencias de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2001, de 27 de junio de 2002 y de 17 de octubre de 2002. Y en el ámbito administrativo resolución del TEAC de 9 de febrero de 2011.



A ello debe añadirse la referencia que el precepto legal hace a que la localización de los bienes en territorio español podrá establecerse no solo de forma directa, sino también indirecta, acumulando a los efectos de este «cómputo» los bienes y derechos que el contribuyente pudiera poseer en España, incluso a través de una sociedad extranjera, con sede y domicilio en otro estado.

La amplitud de la redacción legal y, si se nos permite, su interminación, dan pie a que puedan originarse conflictos de tributación que necesariamente deberán resolverse por la vía de la aplicación de los convenios de doble imposición firmados con los estados en los que esté destinado, o a los que se haya trasladado, el contribuyente. Y así debe ser en la medida en que no únicamente los bienes muebles o inmuebles, o los derechos sobre los mismos deben computarse a los efectos de determinar el punto de conexión, sino también la percepción de salarios en relación con la empresa pagadora, española o extranjera. Sobre este particular, el hecho de que se traslade a un trabajador a otro estado distinto no determinará per se la aplicación del IRNR, sino que precisamente por aplicación de este punto de conexión, si trabaja para una empresa española, si los rendimientos percibidos de la misma son los únicos que tiene, si la citada empresa cotiza a la Seguridad Social española atendiendo a la retribución abonada, y la cuenta o cuentas a las que se transfiere el salario están en territorio español, debe concluirse que el núcleo principal de sus intereses económicos está en territorio español, y ello aun cuando el contribuyente no tenga cónyuge e hijos en España o el período de permanencia en el extranjero supere los ciento ochenta y tres días⁽⁷⁾.

Sobre este particular conviene tener presente los criterios contenidos en el modelo de convenio de la OCDE⁽⁸⁾ (en lo sucesivo, MC OCDE) que incorpora una serie de

criterios a aplicar a los efectos de establecer a cuál de los dos Estados contratantes corresponde la residencia fiscal y, en tal sentido, la exigencia del impuesto. En particular, el artículo 4.1 del MC-OCDE se refiere al concepto de residente remitiéndose a la normativa interna de cada uno de los Estados firmantes del convenio. El apartado 2 del artículo, en cambio, pone de manifiesto la posibilidad de que el conflicto impositivo no quede resuelto con el apartado anterior y ofrece otros criterios. A saber:

- Se considerará residente solamente del estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; y si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).
- Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente⁽⁹⁾.
- Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del estado del que sea nacional.
- Por último, si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

2.1.3. La presunción familiar

En todo caso, la propia Ley del impuesto hace referencia a una presunción de carácter familiar, que ciertamente ayuda —en el sentido de aclarar— a determinar la residencia del contribuyente. Y así, dispone el párrafo

(7) La sentencia del TSJ de Castilla y León de fecha 22 de febrero de 2018 (recurso 352/2017) así lo entiende y en tal sentido manifiesta que: «Al entender de la Sala, y sin perjuicio de lo que luego se dirá, es acertado este criterio de atribución de la condición del recurrente de contribuyente en España, pues aunque es cierto que mientras permaneció en Arabia Saudí no tenía cónyuge ni hijos menores que dependieran de él residiendo en España —circunstancia que no puede erigirse por sí sola en presunción favorable de residencia fiscal en el país extranjero—, ni consta que tuviese la titularidad de algún inmueble, sin embargo, la valoración conjunta y racional de los indicios expuestos por la Administración lleva a dicha conclusión (...) sin que, por otro lado, haya establecido vínculo alguno en Arabia Saudí más allá de la permanencia durante la prestación de su relación laboral.» El reconocimiento de la residencia fiscal en España no es óbice para que, expresamente, la Sala indique la necesidad de adecuar la tributación mediante la aplicación de los correspondientes instrumentos. Y así: «Sin embargo, la condición del recurrente de contribuyente en España por el concepto de IRPF, y consecuentemente la obligación de tributar en este impuesto por su renta mundial con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, no resuelve por sí solo —sino que es su presupuesto— la cuestión, primero, de si estamos o no ante un caso de conflicto de residencia a dilucidar con arreglo a los criterios contemplados en el artículo 4.2 del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Arabia Saudí para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 19 de junio de 2007, y, después, sobre la tributación en concreto de las rentas por trabajo dependiente según dicho Convenio.»

(8) Nos estamos refiriendo a la versión aprobada en noviembre de 2017.

(9) Los nuevos comentarios 19 y 19.1 se pronuncian sobre la cuestión de la vivienda habitual tratando de aclarar que la referencia a ésta es más que una simple cuestión de simple residencia. Y así «"Habitual abode", a notion that refers to the frequency, duration, and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient.»

segundo del artículo 9.1 b) LIRPF que se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Debe ponerse de manifiesto que la rotundidad de la disposición legal no comprende a las actuales formas de convivencia. Y es que la referencia a «*el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad*» pone de manifiesto un conjunto inseparable, habida cuenta de la conjunción «y». Esto es, si el legislador se estuviera refiriendo a uno u otros, hubiera utilizado, en cambio la conjunción «o», de tal suerte que parecen escapar al alcance de esta disposición las familias no convencionales, en las que los miembros de la pareja han optado por no celebrar matrimonio, pese a tener hijos en común⁽¹⁰⁾.

2.1.4. Supuestos especiales en materia de residencia

El legislador español ha manifestado su intención de que determinados contribuyentes, por razón de su destino u oficio, sean considerados residentes fiscales en España y, a todos los efectos, contribuyentes del IRPF. A tal efecto, el artículo 10 LIRPF previene expresamente que se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por ocupar los siguientes cargos en instituciones de carácter internacional:

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos inter-

nacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

A estos supuestos no resulta de aplicación la equiparación para los miembros de parejas de hecho, inscritas o no en un registro público, toda vez que no concurren los requisitos establecidos en la norma que se refiere exclusivamente a «*su cónyuge no separado legalmente*»⁽¹¹⁾.

2.1.5. La interpretación de los tribunales del requisito de permanencia

El Tribunal Supremo dictó un conjunto de sentencias el pasado 28 de noviembre de 2017 manifestando una serie de criterios interpretativos acerca de los artículos 8.1.a) y 9.1 a) LIRPF, en relación con el concepto de las ausencias esporádicas, en la medida en que según el artículo 9 LIRPF aquellas no computan a la hora de determinar la residencia fiscal en España del contribuyente.

El Tribunal dicta como criterio que la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural, con ocasión del desplazamiento por motivos de trabajo (en el supuesto enjuiciado se trataba del disfrute de una beca de estudios) no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos de lo previsto por el artículo 9 LIRPF. Y aclara que el concepto de ausencias esporádicas no puede quedar vinculado a un elemento volitivo que priorice la voluntad del desplazado de establecerse temporalmente fuera del territorio español, sino que debe atender exclusivamente a un dato objetivo y cierto, cuál es la duración del desplazamiento, o la intensidad de la permanencia en el extranjero.

2.2. El supuesto general

Dispone el artículo 5 TRLIRNR que tienen la consideración de contribuyentes por dicho impuesto, con carácter general, los siguientes:

- a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme a las disposiciones del artículo 9 LIRPF a que nos hemos referido en los puntos ante-

(10) Así se deduce de lo manifestado por la DGT en la Consulta Vinculante número V0276-17, de dos de febrero, en la que se indica que: «*En el caso planteado no existe relación matrimonial entre la persona que ha adquirido la condición de funcionario de la Unión Europea y su pareja, sino que se trata de una pareja de hecho inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de Andalucía, por lo que, no concurriendo los requisitos establecidos en la norma, no cabría aplicar la misma a la pareja de hecho del funcionario de la Unión Europea, pues la normativa del Protocolo mencionado no prevé la equiparación de las parejas de hecho a los matrimonios y el artículo 14 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), establece que: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".*»

(11) Vid. Consulta Vinculante número V0276-17, de 2 de febrero.

riores, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- b) Las personas físicas con nacionalidad extranjera que sean residentes en España por su cargo o empleo, como miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, funcionarios en activo que ejerzan aquí cargo o empleo oficial, a título de reciprocidad.
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen una actividad económica en territorio español, y toda o parte de la misma se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en territorio español a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

2.2.1. El supuesto del artículo 93 LIRPF. Trabajadores impatriados

2.2.1.1. Sujetos a los que resulta aplicable

Frente al supuesto general regulado por la Texto Refundido Ley Impuesto Renta No Residentes (TRLIRNR), la LIRPF da entrada a un supuesto especial de aplicación del IRNR, al regular en su artículo 93 un régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. El legislador español quiso en su momento que aquellos que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pudieran optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes. Todo ello, en la medida en que se cumpliesen los distintos requisitos que recoge el precepto citado. Así las cosas, son condiciones necesarias para acogerse a este beneficioso régimen, las siguientes:

- a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

A raíz de este requisito, en una lectura conjunta del precepto, debe advertirse que únicamente podrán acogerse a este régimen especial las personas físicas, toda vez que se exige, como a continuación se dirá, un contrato de trabajo.

- b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial dis-

tinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

Se exceptúa expresamente de este requisito y, por ende, de la opción por tributar por este régimen a aquellos que se desplacen a territorio español con un contrato de trabajo otorgado bajo el régimen laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

- 2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sobre este particular, el artículo 119 del RIRPF exige que se acrediten determinadas circunstancias que determinarán la aplicación del régimen especial; circunstancias todas ellas que tienen como fin acreditar tanto el desplazamiento como la permanencia. En particular, la opción por la aplicación del régimen se ejercerá mediante comunicación a la Administración tributaria, a través del modelo que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. En dicha comunicación deberá constar, entre otros datos, la identificación del trabajador y del empleador o, en su caso, del administrador y de la entidad; y la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Deberán además aportarse otros documentos que permitan advenir el cumplimiento de los requisitos antes citados, distinguiendo en función de las circunstancias que hayan provocado el desplazamiento:

- Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente; la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España; el centro de trabajo y su dirección; así como la duración del contrato de trabajo.
- Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento

justificativo emitido por este en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen; el centro de trabajo y su dirección; así como la duración de la orden de desplazamiento.

- Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español

La regulación de este régimen especial parece estar prevista para aquellos trabajadores que trasladan su domicilio a España, con una mayor o menor vocación de permanencia en su territorio, sin que se desplace su familia, que continuará manteniendo su residencia en otro estado distinto. En este tipo de supuestos, así como en aquellos en los que el trabajador desplazado continúa manteniendo su residencia en su estado de origen, el conflicto debería resolverse por la vía de la aplicación del oportuno convenio de doble imposición⁽¹²⁾.

Por último, el contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes,

por acogimiento a este régimen especial, quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

2.2.1.2. Contenido del régimen especial

La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el TRLIRNR, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, si bien no resultará de aplicación lo previsto en la normativa del IRNR respecto a contribuyentes, residencia, individualización de renta, responsables, representantes, domicilio fiscal y rentas exentas.

Además, la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. Y la base liquidable quedará conformada por la totalidad de dichas rentas, si bien será necesario distinguir a tal efecto entre dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, del resto de rentas.

Para la determinación de la cuota íntegra se aplicará a la base liquidable los tipos de gravamen siguientes:

Base liquidable — euros	Tipo aplicable — porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas de dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la

cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, se le aplicarán los tipos de gravamen siguientes:

(12) Vid contestación de la DGT a la consulta número 0221-02, de 11 de febrero.

Parte de la base liquidable — hasta euros	Cuota íntegra — euros	Resto base liquidable — hasta euros	Tipo aplicable — porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	En adelante	23

III. LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS

3.1. La exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

El apartado p) del artículo 7 LIRPF recoge una exención prevista para los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente, por la prestación de sus servicios como trabajador en el extranjero.

Los requisitos exigidos por la Ley del impuesto son, en suma, los siguientes:

- 1º. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En

particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas deberán ser susceptibles de producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Debe quedar claro que lo que queda exento son los rendimientos del trabajo sin que la percepción de otros ingresos, aún cercanos en la denominación, puedan quedar amparados por la exención⁽¹³⁾⁽¹⁴⁾.

A tal efecto sólo tendrán esta consideración las percepciones calificadas como rendimiento del trabajo por la propia Ley del impuesto en su artículo 17, apartados 1 y 2. Conviene además tener presente lo previsto por el apartado 3 del artículo 17 que expresamente excluye de la consideración de rendimientos del trabajo a los derivados de impartir cursos, confe-

(13) STS de 20 de octubre de 2016, en relación con la denegación de la exención al ejercitar el contribuyente las *stock options* concedidas en años anteriores, cuando se había desplazado al extranjero por indicación de su empresa. El Tribunal concluye que, aunque las *stock options* fueron concedidas mientras trabajaba en Francia —hasta que no se hagan efectivas constituyen una mera expectativa de derecho—, su ejercicio se hizo a posteriori, cuando ya era residente en España, y no realizó ningún desplazamiento al extranjero. El Tribunal resolvió que no procedía aplicar la exención.

(14) En la consulta vinculante dictada por la DGT el 2 de diciembre de 2015, número V3834-15, manifiesta el centro directivo 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 17.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

No obstante, en el apartado 2 del artículo 17, el legislador ha calificado como rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo no se produce. En concreto, el artículo 17.2.e) de la LIRPF califica de rendimientos del trabajo expresamente a "las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos."

En este sentido, debe señalarse que, tanto el artículo 1.3.c) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 marzo, (BOE de 29 de marzo), como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, las Sentencias de 22 de diciembre de 1994 y de 26 de diciembre de 2007) consideran que no existe relación laboral entre el administrador y la sociedad, sino que se trata de una relación mercantil; pero esta calificación de la relación administrador-sociedad no impide la calificación, a efectos del IRPF, de la renta percibida de la sociedad por la condición de administrador, que es la de rendimiento del trabajo, por aplicación del artículo 17.2.e) de la LIRPF.»

rencias, coloquios, seminarios y similares; de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación; los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos; así como los derivados de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas. En estos casos, cuando los rendimientos obtenidos bajo alguna de las formas citadas 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, tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas.

- 2º. Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto.
- 3º. Que no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Previene la Ley a tal efecto que 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, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

Reglamentariamente se previene que, a los efectos de calcular el 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.

La exención cuyo contenido estamos exponiendo es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el RIRPF, cualquiera que sea su importe. A tal efecto se dispone, como opción, que el contribuyente pueda optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

3.2. El régimen de excesos: las dietas para los trabajadores desplazados al extranjero

El artículo 9 RIRPF regula las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, así como el tratamiento fiscal de las mismas en el ámbito del IRPF.

Con carácter general el artículo 17.1 d) LIRPF dispone que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Y en particular, dentro de estos conceptos, las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 9 RIRPF viene por tanto a establecer los límites a la imposición de determinadas contraprestaciones abonadas a los trabajadores, estableciendo a tal efecto su exceptuación de gravamen en la medida en que se respeten los límites cuantitativos aprobados.

Sobre este particular merece una especial atención el artículo 9. A. 3 b) 4º RIRPF que dispone que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen 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.

De igual modo que previene el artículo 7 p) LIRPF, el RIRPF dispone que lo previsto en este subapartado será incompatible con la exención legal, desarrollada por la norma reglamentaria en el artículo 6.

Los requisitos por tanto son exactamente los mismos que los requeridos para la exención de los trabajos realizados en el extranjero que enunciamos sin entrar en detalle, por haber sido ya objeto de nuestra exposición en líneas anteriores. A saber:

- El mantenimiento de la residencia fiscal en España.
- El desplazamiento del trabajador al extranjero.

Para que resulte de aplicación este régimen es necesario por lo tanto que, en primer lugar, el trabajador esté destinado en el extranjero, en el sentido de que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, se encuentre en el extranjero. Quedan fuera del ámbito de aplicación del precepto y por lo tanto de este régimen, los supuestos en los que el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo determinado y, finalizado el mismo, retorna a su lugar de trabajo normal. En estos casos no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma, en la medida en que no operaría el límite de los nueve meses para que las dietas dejen de estar exentas, previsto



en el párrafo segundo del subapartado 3 del apartado A del artículo 9.

Pero al mismo tiempo, es requisito imprescindible que el trabajador desplazado sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, que tenga en España su residencia habitual según lo dispuesto en el artículo 9 LIRPF.

En estos casos, en tanto en cuanto se cumplan ambos requisitos, la norma reglamentaria otorga la consideración de dieta exceptuada de gravamen a los excesos 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.

La carga de la prueba de que se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de dietas exceptuadas de gravamen descansa sobre su perceptor, pudiendo aportar a tal efecto cualquier medio de prueba admitido en Derecho, quedando las pruebas aportadas, sean las que fueren, a la valoración de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

3.3. La exigencia de la prueba de las circunstancias que permiten la aplicación de los regímenes fiscales beneficiosos

No es casual que la última frase del apartado anterior estuviera referida a la valoración por parte de los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria de las pruebas que en su caso puedan exigirse a los contribuyentes para acreditar la procedencia del beneficio fiscal aplicado en su declaración.

Es cierto que, dentro de un procedimiento tributario el que quiera demostrar un hecho debe probarlo, y no únicamente si es el contribuyente el que pretende defender la aplicación de un determinado beneficio fiscal, como es el caso que nos ocupa, sino también la Administración tributaria si es que considera que debe denegar la aplicación de dicho beneficio. La prueba, pues, se constituye como el núcleo esencial para aplicar un determinado derecho permitido por la norma legal, como para denegar, si es que la Administración tributaria considera que no resulta procedente su aplicación.

Al hilo de esta reflexión, resulta casi necesario poner de manifiesto la actitud adoptada por diversas dependencias regionales de Gestión Tributaria, que limitan la aplicación de esta exención a aquellos supuestos en los que el pagador de las rentas las haya declarado como exentas en su declaración informativa. No es este el lugar para discutir la razón (o no) de tal exigencia, pero no podemos dejar de hacer notar que ni la Ley ni el Reglamento exigen en lugar alguno tal obligación.

IV. BIBLIOGRAFÍA

— A.A.V.V. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (as it read on 21 November 2017).

— A.A.V.V. «Documentos de Trabajo 3/2018». *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Instituto de Estudios Fiscales.

— A.A.V.V. «Documentos de Trabajo 7/2018». *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Instituto de Estudios Fiscales.

— ÁLVAREZ BARBEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M. *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. La Coruña: Netbiblo, 2010.

— CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales». *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y el entretenimiento*, núm. 29/2010, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 31-44.

— GONZÁLEZ APARICIO, M.: «La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo, en el seno de A.A.V.V.» *Documentos de Trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Instituto de Estudios Fiscales. P. 227.