

RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS

Germán Orón Moratal

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I*

EXTRACTO

Partiendo de que la residencia fiscal presenta cuestiones de prueba importantes, el trabajador que es residente en España y realiza actividades en el exterior puede no ser gravado por las retribuciones específicas que reciba por encima de lo que le correspondería hacerlo en España. Si esas actividades también son realizadas en el exterior pero para un no residente, lo percibido estará exento hasta un límite anual de 60.100 euros, lo que en ambos casos exige que se den una serie de requisitos. Uno de ellos consiste en si los rendimientos de trabajo exentos deben provenir necesariamente de una relación laboral dependiente, como entiende la Administración, o se pueden aplicar a aquellos rendimientos del trabajo obtenidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero aunque no haya relación laboral, como se postula en el trabajo, pues se incentiva la internacionalización del capital humano y no meramente de las empresas. Si ya no se reside en España, excepcionalmente se pueden gravar los rendimientos del trabajo obtenidos por el expatriado, como podría darse en ciertos casos de teletrabajo desde el extranjero.

Palabras clave: IRPF; residencia fiscal; dietas; exención; trabajador transfronterizo.

Fecha de entrada: 11-10-2017 / Fecha de aceptación: 11-10-2017

FISCAL REGIME OF EXPATRIATED WORKERS

Germán Orón Moratal

ABSTRACT

Tax residence pose important questions of proof. Once the tax residence has been determined, a employee who is resident in Spain and carries out activities abroad may not be taxed for the specific remuneration he receives above what he would be entitled to do in Spain. If these activities are also carried out abroad, but the employer is a non-resident, a tax exemption will be applied to the amount received up to an annual limit of € 60,100. Both cases requires a number of legal requirements. Spanish Tax Administration understands that the exempt income must necessarily come from an employment relationship. However, this paper concludes that the exemption also can be applied to those labor income obtained by work actually performed abroad, even if there is no employment relationship. It encourages the internationalization of human capital, and not merely of the companies. On the other hand, the income earned by no longer residents in Spain can exceptionally be taxed. This could happen in certain cases of teleworking from abroad.

Keywords: Personal Income Tax; tax residence; travel costs and daily allowances; exemption; cross-border worker.

Sumario

1. Introducción
2. Evolución de las previsiones normativas en relación con la imposición por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero
3. Situaciones previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y régimen fiscal aplicable
 - 3.1. Dietas devengadas en el extranjero
 - 3.2. Régimen de excesos en caso de destino en el extranjero
 - 3.3. Exención para rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. ¿Es necesaria la relación laboral?
 - 3.3.1. Que los trabajos se realicen en el extranjero para una empresa no residente o un establecimiento permanente
 - 3.3.2. Que en el territorio donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga y no se trate de un paraíso fiscal
 - 3.3.3. Importe máximo de la exención y cálculo del mismo
4. Trabajadores fronterizos
5. Teletrabajo desde el extranjero

NOTA: Este estudio desarrolla y profundiza, según las exigencias metodológicas y de cita propias de un estudio científico, la ponencia del mismo título expuesta oralmente en la «Jornada Globalización y nuevas formas de migraciones sociolaborales: desplazamientos temporales y expatriados», realizada en la Universidad Jaume I de Castellón, el 3 de noviembre de 2017, en el marco de los proyectos «OPI-UJI: migraciones e interculturalidad».

1. INTRODUCCIÓN

Si el expatriado es el que vive fuera de su patria, las posibilidades de vivir así son muy variadas. En la legislación tributaria española no hay una calificación jurídica para identificar a los trabajadores expatriados, razón por la que bajo dicha expresión es posible que tengan cabida distintas situaciones fácticas relacionadas con la condición de persona física que trabaja fuera del territorio del Estado en el que es o era residente fiscal. Téngase en cuenta que las rentas por el trabajo se gravarán en la forma y país que proceda cada vez que se obtengan o dentro del periodo impositivo, si bien cuando se tenga la condición de pensionista se gravarán en el Estado de residencia o en el de la fuente, según la naturaleza de la pensión y en los términos que resulte del eventual convenio para evitar la doble imposición.

Lo que sí prevé la legislación tributaria es una serie de respuestas para distintas hipótesis de perceptores de rendimientos del trabajo como consecuencia de haber desempeñado fuera de las fronteras españolas su actividad, esto es, para trabajadores activos.

Esas respuestas están pensadas para residentes fiscales en España, sean nacionales o no, y que sigan manteniendo aquella condición, aunque en algunas ocasiones puede ser complicado que ello siga siendo así atendiendo a los criterios, legales y acuerdos internacionales, que delimitan jurídicamente la residencia fiscal. La residencia es una cuestión de hecho que jurídicamente se mantendrá en tanto la persona a quien concierne no pretenda alterarla u otro Estado pretenda considerarlo residente fiscal en su territorio por darse las circunstancias para ello. Esto es, la Administración tributaria de un Estado normalmente preferirá que un contribuyente lo sea por su condición de residente, pues de ese modo le gravará su renta mundial, sea cual sea su origen, sin perjuicio de que si parte de las rentas obtenidas han sido gravadas en el extranjero, deba adoptar las medidas correspondientes para evitar la doble imposición.

Para dejar de ser residente fiscal en España, deberá acreditarse que se ha adquirido esa condición en otro Estado, lo cual será sencillo si el nuevo Estado certifica tal circunstancia, algo que no siempre es así, pues dicha certificación no la expiden todos los Estados. También será posible que entre dos Estados se suscite el conflicto para determinar la condición de residente fiscal en un determinado país y no en otro, lo cual será mucho más sencillo de resolver si entre ellos han suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta.

En la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), se considera que se es contribuyente por tener la residencia habitual en territorio español o en el extranjero si en este último caso se da alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la citada ley, entendiéndose que se tiene la residencia habitual si

se permanece más de 183 días, durante el año natural, en territorio español o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presume que se es residente cuando cumpliendo las condiciones, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel (arts. 8 y 9 LIRPF).

Las circunstancias del artículo 10 de la LIRPF se refieren a personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de representante diplomático, o personal de oficinas consulares, o empleo oficial ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero, así como funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular. No obstante, si ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones previstas, no se les consideraría residentes en España.

A la recíproca, no se considerarán residentes fiscales en España a los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por las mismas razones que los españoles en el extranjero se consideran residentes en España conforme al citado artículo 10 de la LIRPF.

Estas circunstancias, pues, se dan sobre personas que prestan en el extranjero sus servicios en entes públicos, siendo esa función pública la que puede justificar la singularidad del criterio. No se prevé, pues, para trabajadores del sector privado, aunque como veremos sí hay alguna norma singular para ellos en relación con excesos de retribución por estar destinados en el extranjero.

Por último, hay que señalar que durante cinco periodos impositivos no pierden la condición de contribuyentes los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Obviamente, todo ello puede verse alterado por la existencia de un convenio para evitar la doble imposición firmado entre los Estados que se ven implicados, lo que es especialmente relevante por la cantidad de sujetos a los que se les puede aplicar en los casos de trabajadores transfronterizos, esto es, aquellos que residen en un país y trabajan en otro.

Teniendo en cuenta, pues, todas estas circunstancias en relación con la residencia, son varias las posibilidades de obtener rendimientos del trabajo fuera de España pero teniendo el deber de contribuir en ella por seguir siendo residente y sin perjuicio de que también se esté obligado en el país de la fuente¹. Según sea el supuesto, las condiciones de aplicación del impuesto son di-

¹ El artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, dedicado a la renta del trabajo dependiente, y que reproduce la mayoría de convenios suscritos por España dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente

versas, en la medida en que la situación del trabajador de una empresa residente en España que está destinado en un centro de trabajo situado en el extranjero no agota las hipótesis de obtención de rendimientos del trabajo fuera de España.

Cabe aclarar que no nos ocuparemos de rendimientos de clases pasivas ni de los que se puedan obtener por el desarrollo de trabajos organizados por cuenta propia pues en ese caso ya no nos encontramos ante rendimientos del trabajo, sino ante rendimientos de actividad económica por el desarrollo de una actividad profesional o empresarial. Del mismo modo, no entra dentro de nuestro estudio la situación de los que habiendo sido residentes en España, sean o no nacionales, se trasladan al extranjero o expatrian perdiendo la residencia fiscal en España, pues ya no se les gravará por el IRPF, y en caso de obtener rentas en España quedarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR).

2. EVOLUCIÓN DE LAS PREVISIONES NORMATIVAS EN RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO OBTENIDOS EN EL EXTRANJERO

Partiendo de que el residente en España debe tributar por su renta mundial, esto es, sea cual sea su fuente de origen y sin perjuicio de que la allí obtenida se haya gravado en el Estado de la fuente, no fue hasta la [Ley 40/1998, de 9 de diciembre](#), del IRPF, cuando se contempló un régimen específico para rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero. No obstante, hasta ese momento, con cobertura legal discutible y regulación reglamentaria, sí había venido existiendo una exclusión de gravamen, asimilado a las dietas, para los excesos obtenidos por estar destinado

solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa».

en el extranjero respecto de lo que se obtendría de estar destinado en territorio nacional². Las leyes del IRPF han venido considerando como rendimiento del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, con los límites que reglamentariamente se establezcan. La normalidad la ha venido fijando el reglamento del impuesto, equiparando los excesos retributivos a esos gastos normales de manutención y estancia para excluirlos de gravamen. Asimismo, también hay una diferente cuantificación según la dieta se devengue en España o en el extranjero. En la actualidad, todo ello se encuentra regulado en el artículo 9 del [Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF).

La cobertura legal es indiscutible desde el año 2000, pues el [Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio](#), dio nueva redacción a la exención introducida en 1998 para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, pues hasta ese momento era el reglamento del impuesto el que a su vez contemplaba la incompatibilidad de la exención con el régimen de excesos retributivos por estar destinado en el extranjero, siendo la nueva redacción legal y con ese rango la que también hizo suya la incompatibilidad entre ellas, la previsión reglamentaria de los excesos y la exención, disponiendo, a su vez, que el contribuyente podía optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de la exención. De este modo, la LIRPF ya tenía una mención y referencia expresa al régimen fiscal de los excesos retributivos por estar en el extranjero.

El citado [Real Decreto-Ley 3/2000](#) redactó de nuevo la exención dentro de un título dedicado a la internacionalización de la empresa, lo cual puede tener una relación mediata con ello, pues en realidad a quien favorece la exención es al trabajador, sin perjuicio de que ese régimen facilite la disponibilidad de trabajadores de la empresa para aceptar el desarrollo de sus actividades en el extranjero. De hecho, la primera redacción era la siguiente exención: «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

² Como dicen HERNÁNDEZ BUSTOS, K. y GOLPE SAAVEDRA, J. M. en «Fiscalidad internacional: expatriados España-Colombia», *Carta Tributaria*, núm. 7, octubre de 2015: «Habitualmente, existen tres "políticas de movilidad internacional" para los trabajadores expatriados:

- *Tax equalization*. Este método consiste en garantizarle al trabajador expatriado el mismo nivel de vida que tendría si viviera en su país de origen. En este caso, es la empresa la que se encarga de darle al trabajador la cantidad equivalente a los impuestos a los que tiene que hacer frente por estar en otro país. Por lo tanto, la fiscalidad para el expatriado será nula.
- *Tax protection*. Con este método se garantiza que el expatriado obtendrá, como mínimo, el mismo sueldo neto después de impuestos.
- *Laissez-faire*. Este método consiste en que la empresa le paga una cantidad en bruto independientemente de si la tributación en el país de destino es mayor o menor que la del país de origen. Puede ser ventajoso para el trabajador si el dinero que recibe descontando los impuestos en el país de destino es mayor; en caso contrario, el expatriado perderá dinero».

en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto». Era pues, y lo sigue siendo, un régimen que afecta al trabajador y a los rendimientos percibidos por trabajos en el extranjero, pues el empleador si es residente en España, podrá deducir igualmente los salarios y conceptos retributivos satisfechos al trabajador, pero será este quien se vea beneficiado fiscalmente, del mismo modo que así le ocurrirá si el empleador no es residente en España pero sí el trabajador. También fue el [RIRPF](#) el que exigió que los trabajos se realizasen para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, circunstancia que después se incorporó al texto legal.

Es a partir de la modificación del año 2000 cuando la ley deja de exigir que los rendimientos del trabajo hubieran tributado efectivamente en el extranjero para pasar a exigirse que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal y el importe exento pasa de ser 3.500.000 pesetas (21.035,41 €) a 10.000.000 de pesetas (60.100 €). Por su parte, la [LIRPF](#) añadió nuevos condicionantes para el caso de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, pues hasta ese momento no se distinguía si el trabajador lo era de la empresa o establecimiento permanente extranjero, o si lo era de una empresa española que lo cedía o lo desplazaba para realizar o prestar sus servicios en beneficio de la entidad no residente.

En resumen, los supuestos que en la aplicación del IRPF encuentran previsiones normativas singulares por desempeñarse el trabajo en el extranjero son el de las dietas devengadas allí, el régimen de excesos retributivos para destinados en el extranjero y la exención sobre los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero para entidades no residentes. Junto a ello, también deben tenerse en cuenta los convenios internacionales para evitar la doble imposición donde se contemple la situación de trabajadores transfronterizos y, por último, las singularidades que pueden darse en caso de teletrabajo desde otro Estado para una empresa española.

3. SITUACIONES PREVISTAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RÉGIMEN FISCAL APLICABLE

La aplicación de las medidas previstas en la normativa del IRPF, como ya se ha dicho, requieren que el perceptor de los rendimientos sea contribuyente por el impuesto, es decir, sea residente en España, pues de no serlo no sería sujeto obligado por este impuesto y solo tributaría en España por las rentas obtenidas en España, y en principio una renta de trabajo obtenida fuera de España no siendo residente en España no se considera renta obtenida en España. De hecho, la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes –[Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo](#) (en adelante, LIRNR)– prevé la posibilidad de comunicar el cambio de condición para que el empleador modifique los criterios de retención aplicables, esto es, para quien es residente fiscal en España y lo deja de ser. En concreto, el artículo 32 dispone que:

«Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este impuesto.

Lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria».

Es el artículo 17 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, el que complementa este régimen.

La casuística por la que una persona puede ser considerada residente o no es muy elevada, y salvo que el contribuyente quiera expresar ese cambio, y sin perjuicio del deber de comunicar los cambios de domicilio, es posible que se pretenda mantener la residencia fiscal si el empresario le sigue abonando el salario en una cuenta bancaria española, si las cotizaciones sociales se siguen manteniendo conforme a la legislación española, siempre que ello sea posible y no se incurra en un incumplimiento, todo lo cual incidirá en las dificultades para que el Estado en el que se prestan los servicios pueda conocer la existencia de un probable nuevo residente fiscal en su territorio y que conforme a Derecho también podría serlo, por ejemplo, si reside en ese otro Estado más de 183 días al año.

Como se ha dicho, son varias las situaciones y los regímenes fiscales correspondientes a cada una de las mismas, pudiendo incluso optar en algunos casos. Nos ocuparemos de ellos en el mismo orden temporal en que se han incorporado a la legislación.

3.1. DIETAS DEVENGADAS EN EL EXTRANJERO

Este es un caso que solo en sentido amplio se puede incluir dentro de la situación de expatriados, pues en esencia es el mismo que para el trabajador que se desplaza de su centro habitual de trabajo dentro del territorio nacional, siendo la única diferencia los importes que se van a excluir de gravamen, pudiendo ser el desplazamiento de una duración máxima de 9 meses continuados. Si se tratase de un destino más prolongado, si fuera en el extranjero y se le compensara o se retribuyera en mayor cuantía, se le aplicará la normativa que veremos en la situación siguiente del punto 3.2 desde el primer momento. Así, el artículo 9.A del [RIRPF](#) establece las reglas generales para excluir de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de

mantención y estancia en establecimientos de hostelería inferiores a 9 meses que cumplan los requisitos y límites siguientes para el extranjero:

- Las asignaciones para gastos de locomoción cubrirán el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente si se utilizan medios de transporte público; mientras que si no es ese el caso, se excluirá la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.
- Las asignaciones para gastos de mantención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de mantención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería devengadas que no superen los 9 meses continuados, de los que no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.
 - Si se pernocta fuera del municipio del centro de trabajo o del que esté la residencia del perceptor, los gastos que se justifiquen de estancia, sea cual sea su importe, pero si se trata de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 25 euros diarios si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero. Por gastos de mantención, 91,35 euros diarios en desplazamientos a territorio extranjero, por lo que si se satisface un importe mayor, se someterá a gravamen el exceso.
 - Cuando no se haya pernoctado, las asignaciones para gastos de mantención excluidas de gravamen serán las que no excedan de 48,08 euros diarios para desplazamiento al extranjero.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de mantención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

En cualquier caso, es al pagador a quien corresponde acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, aun cuando en ocasiones puede ser recomendable que el perceptor también pueda estar en condiciones de poder acreditarlo, a la vista del planteamiento de la Administración tributaria en algunas actuaciones, tal y como he puesto de relieve en otro lugar³.

³ «Quién debe probar qué en los procedimientos de aplicación de los tributos: en especial el caso de la información sobre terceros y las dietas», *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017, págs. 529 y ss.

3.2. RÉGIMEN DE EXCESOS EN CASO DE DESTINO EN EL EXTRANJERO

En la primera regulación reglamentaria del IRPF ya se contempló la asimilación a las dietas exceptuadas de gravamen de los excesos retributivos a funcionarios y a empleados de empresas destinados en el extranjero, respecto de las cantidades que percibirían de estar destinados en España. Supuestos que con el paso del tiempo se han visto ampliados con el de otro personal al servicio de las Administraciones públicas y que no es coincidente, sino más amplio, que los supuestos que expresamente prevé la ley del impuesto para considerar residentes en España a quienes desempeñan ciertos servicios en el extranjero (art. 10). Se trata, por tanto, de cantidades que solo se pueden percibir si hay una relación funcional, estatutaria o laboral, no siendo aplicable para otro tipo de rentas o rendimientos aunque también puedan ser calificados como del trabajo.

El régimen vigente se encuentra en el artículo 9.A.3 b) del **RIRPF** en los siguientes términos:

«b) 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 exceso en la forma prevista en dicho real decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del 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 6 de este reglamento».

Los excesos que se perciban estarán en función de la condición del personal, funcionarios o al servicio de la Administración, del Estado o de otras Administraciones públicas, que deberá ajustarse a las normas en cada caso aplicables, y si es del sector privado, deberá constar el importe o complemento que se perciba por estar destinado en el extranjero. La razón de dichos excesos se encuentra en la compensación de nuevos inconvenientes para el contribuyente en el nuevo destino, como mayores gastos por los efectos derivados en su caso de los tipos de cambio, variaciones de los precios entre el país de destino y España, incluso gastos de educación de los hijos.

Si se incluyera la compensación por gastos de traslado, la exclusión del gravamen tendría una doble cobertura reglamentaria, bien por incluirse en esos excesos retributivos, bien por ser un concepto expresamente previsto como excluido de gravamen⁴.

Es este supuesto, la condición objetiva que es relevante para ser aplicado el régimen fiscal indicado es la de estar destinado en el extranjero trabajando para una entidad española o un establecimiento permanente situado en España. Pues si no ha habido un cambio de centro de trabajo o nuevo destino en el extranjero, y se perciben retribuciones superiores por realizar alguna actividad en el extranjero para la propia empresa, no estarán excluidas de gravamen, salvo que compense gastos de alojamiento y manutención por los días de desplazamiento, que no podrá ser superior a los 9 meses a un mismo lugar, tal y como se ha dicho en el punto anterior.

La condición de destinado en el extranjero va a comportar que se esté fuera de España más de 183 días, lo que puede dar lugar a que el Estado de destino pretenda considerarle residente propio. Como quiera que se le podrá aplicar la presunción de residencia en España, entre otras circunstancias, por residir su cónyuge e hijos, en su caso, o por estar aquí su núcleo de intereses económicos (le retribuye una entidad española), se podrá suscitar el conflicto entre ambos Estados y resolverse por los cauces procedentes en función de la existencia o no de convenio entre ambos, o de acuerdo con la disposición adicional 1.^a de la [LIRNR](#) y el [Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre](#), por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. Siendo conocedor el Estado de destino de la existencia de un perceptor de rendimientos del trabajo, aunque no se le considere residente en el mismo, se le podrá gravar en dicho Estado de destino como no residente.

Sin duda, si el nivel de imposición es inferior en el país de destino, también puede ser un elemento más que determinante para pasar a ser residente fiscal en el mismo y perder la condición de residente en España, pues también la empresa pagadora puede tener esa circunstancia en cuenta para fijar el importe retributivo a los trabajadores destinados al extranjero, en cuyo caso ya no sería aplicable ni este precepto ni tampoco el IRPF, y si obtuviera rentas en España, pasaría a estar gravado por el IRNR.

⁴ El artículo 9.B.2 del [RIRPF](#) dispone que «Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres».

El destino ha de ser con carácter indefinido o al menos superior a 9 meses, pues de ser inferior se le podría considerar desplazado y aplicarse el régimen de las dietas por manutención y estancia excluidas de gravamen por ser inferior a ese periodo. Se debe, en cualquier caso, seguir manteniendo la condición de residente en España. Normalmente, en el sector privado se distingue entre el contrato de expatriado, al que se le sigue aplicando la legislación española, y el contrato local, que se rige por la legislación del país de destino, circunstancia esta última que supondrá que no se aplique el impuesto español en el momento en que deje de ser residente.

Un supuesto que resulta controvertido y sobre el que el Tribunal Económico Administrativo Central hubo de unificar criterio, por existir criterio discrepante en algún tribunal económico administrativo regional, fue el de las cantidades abonadas en concepto de indemnización por navegación en aguas extranjeras percibidas por el personal de buques de la Armada, entendiéndose que no tienen la condición de dieta en el sentido del artículo 9.A. 3 b) del RIRPF y, por tanto, se trata de rendimientos del trabajo sujetos y no exentos al impuesto. Así se pronunció la Resolución de 8 de octubre de 2009 (00/1994/2009, Vocalía Primera), en la que se trae en apoyo variada jurisprudencia de tribunales superiores de justicia, siendo la razón fundamental la de no tratarse de un destino en el extranjero, sino la de la participación ocasional en navegaciones o maniobras en el extranjero, teniendo el destino en España.

No obstante, la casuística es muy elevada, y en ocasiones puede ser que cumpliendo los requisitos, el sujeto pasivo pueda optar entre aplicar este régimen de excesos o la exención, de la que después nos ocuparemos, por realización de trabajos en el extranjero. De la variación de supuestos da cuenta el número de consultas tributarias⁵, que se ocupan fundamentalmente de la delimitación entre la aplicación de esta exclusión de gravamen sobre los excesos y la exención del artículo 7 p) de la LIRPF, siendo entre las últimas la [V4107-16, de 26 de septiembre](#), la que aborda un mayor número de supuestos planteados por una empresa que cuenta con personal indefinido y temporal para obra y servicio, que los destina o desplaza también al extranjero, pues al margen de la exención que afecta al trabajador, ello también va a incidir en el deber de retener, dado que si las rentas no son susceptibles de gravamen, por estar exentas o no sujetas, no procede la retención a cuenta del impuesto.

Obviamente, si la persona destinada en el extranjero, con ocasión del desempeño de su actividad debe trasladarse de su centro habitual de trabajo a otro lugar, las cantidades que pueda recibir en compensación por los gastos de locomoción, manutención y alojamiento estarán excluidas de gravamen hasta los importes reglamentariamente fijados e indicados en el punto 3.1 anterior si es a otra ciudad, y si es en la misma, solo acontecerá así para los gastos de locomoción.

⁵ Entre otras, las [V2419-08, de 16 de diciembre](#); [V0471-09, de 10 de marzo](#); [V1527-09, de 25 de junio](#); [V0218-10, de 9 de febrero](#); [V2059-11, de 15 de septiembre](#); [V0247-12, de 6 de febrero](#); [V0288-13, de 1 de febrero](#); [V0838-13, de 14 de marzo](#); [V1088-13, de 4 de abril](#); [V3358-14, de 22 de diciembre](#); [V1638-15, de 27 de mayo](#); [V2488-15, de 5 de agosto](#).

Al tratarse de un régimen asimilado al de las dietas, también será el pagador quien deba estar en condiciones de acreditar los hechos que permiten la aplicación de este régimen, sin perjuicio de que el trabajador también pueda aportar información.

3.3. EXENCIÓN PARA RENDIMIENTOS PERCIBIDOS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO. ¿ES NECESARIA LA RELACIÓN LABORAL?

Se trata de un supuesto que podríamos calificar de exportación de capital humano, el del trabajador, pues los trabajos que se realicen en el extranjero lo han de ser para una empresa allí residente y no para la empresa residente empleadora que lo desplaza. La regulación vigente se encuentra en el artículo 7 p) de la [LIRPF](#) y en el artículo 6 del [RIRPF](#), disponiendo el primero de ellos 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».

Desde la incorporación al ordenamiento de esta exención ha habido diversas modificaciones en cuanto a los requisitos, pero ninguna en cuanto a la situación base, que es la de *rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero*. La Administración

tributaria entiende que dichos rendimientos del trabajo solo pueden derivar de la existencia de una relación laboral o estatutaria, esto es, supuestos que se encuentran en el artículo 17.1 de la LIRPF (cuando en él también están incluidas las prestaciones por desempleo), y no de los supuestos de rendimientos del trabajo del número 2 del mismo precepto que no constituyan una relación laboral de carácter especial, criterio que es más que discutible⁶. Fue la misma LIRPF de 1998 la que distinguió los dos números al describir los rendimientos del trabajo, pues hasta ese momento había una única enumeración, si bien es cierto que los supuestos incluidos desde aquel año fueron más numerosos. Sin embargo, ello no empece para que entre los supuestos enumerados entre los que «en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo», los del hoy artículo 17.2 de la LIRPF, los haya que derivan del desarrollo de una actividad laboral, de trabajos efectivos, aunque no haya relación laboral, así como tampoco puede negarse que en el número 1 del artículo 17 tengan cabida contraprestaciones que deriven de un trabajo personal aunque no haya relación laboral o estatutaria, pues así lo admite expresamente («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»).

A pesar de ello, el criterio reiterado en las consultas es que «esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el 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)» (ej.: [V1638-15, de 27 de mayo](#)).

Entendemos, en cambio, que debe ser suficiente lo que la ley exige, que se trate de *rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero*, por lo que puede tener cabida cualquier rendimiento que derive de un trabajo personal que no se desarrolle por cuenta propia, no siendo indispensable que haya relación laboral, pero sí que se realice un trabajo personal. Esto es, debe ser rendimiento del trabajo y realizarse efectivamente un trabajo, por lo que no cabría para las pensiones o tampoco para las becas de estudio, pero no debiera impedirlo para las mal denominadas becas formativas que conllevan el desempeño de trabajos en beneficio del pagador, obviamente si este es no residente.

⁶ Este criterio también lo postula la Administración para aplicar la exclusión de gravamen para las dietas, pues solo admite que no se graven cuando el pagador es el empleador, interpretación que es fácilmente rebatible, además de por lo que se dirá en el texto para lo que aquí nos ocupa, por el régimen en el sector público de las comisiones de servicio, en las que la Administración u órgano que la solicita o provoca asume los gastos de desplazamiento, manutención y estancia del personal requerido, y esos importes legalmente satisfechos también quedarán excluidos de gravamen aun cuando no los pague la Administración en la que se tenga el destino y satisface la retribución salarial. Que debiera ser aplicable a cualquier rendimiento del trabajo lo postulan también CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. en «Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, pág. 104. Más dudas tiene esa interpretación para ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M., *La tributación de los trabajadores expatriados e impatriados*, La Coruña: Netbiblo, 2010, págs. 121-126.

Lo normal será que entre pagador y perceptor haya una relación laboral, pero puede que no sea así, como se daría en el caso de que quien suscribe hubiera aceptado impartir un curso en el extranjero para una entidad también extranjera, y contando con la autorización de mi universidad española, o en periodo vacacional cumpliendo las normas de compatibilidad, la retribución percibida, si se cumplen los requisitos que después veremos, estaría exenta en España, pues la calificación de esa renta sería la de rendimientos del trabajo, y se habría realizado un trabajo por cuenta de otro y no por cuenta propia. No obstante, si fuese una videoconferencia, como no habrá desplazamiento al extranjero, no cabe la exención. Obviamente, si fuese un profesional titular de una actividad económica, no sería aplicable, por no ser rendimientos del trabajo. Todo ello, sin perjuicio de que si hubiera un convenio internacional para evitar la doble imposición que estableciera otras consecuencias habría que estar también al mismo.

La Administración tributaria, sin embargo, para un caso en el que los cursos fueron impartidos en el extranjero por un profesor universitario pero organizados por una fundación residente en España, negó la procedencia de la exención por no proceder lo rendimientos de una relación laboral (V1577-16, de 13 de abril). En mi opinión, la razón para no aplicar la exención se puede encontrar en que los trabajos no eran para una entidad residente en el extranjero, pero no en el tipo de rendimiento de trabajo por no existir relación laboral.

Los requisitos para que proceda la exención presentan en algún caso cierta indeterminación, que hará que se deba constatar las circunstancias concretas del supuesto de hecho para poder aplicar o no la exención. La Administración tributaria suele ser más restrictiva en sus criterios interpretativos, que no siempre son compartidos por los tribunales cuando en algún caso se ha acudido a los mismos para resolver la discrepancia.

Como en este supuesto ya no estamos ante un régimen como el de las dietas, sino ante una exención, será el contribuyente que pretende aplicarla quien debe tener los elementos de prueba acreditativos de los hechos o requisitos que permiten su aplicación, sin perjuicio de que la procedencia de la exención también sea tenida en cuenta por el pagador residente en España para no aplicar retención a cuenta, precisamente por estar exentos los rendimientos o parte de los mismos⁷. Seguidamente veremos dichos requisitos.

3.3.1. Que los trabajos se realicen en el extranjero para una empresa no residente o un establecimiento permanente

Este requisito, partiendo de que el trabajo se debe realizar en el extranjero y no en el territorio español, puede dar lugar a muy distintas situaciones, pues perfectamente es aplicable a quien siendo residente en España accede a un puesto de trabajo en el extranjero durante el segundo se-

⁷ En el mismo sentido, ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M., *La tributación de los trabajadores expatriados e impatriados*, cit., pág. 129.

mestre del año, por lo que ese periodo impositivo sigue siendo residente fiscal en España y debiera tributar por toda su renta mundial, si bien estará exenta la que obtuviera en el extranjero con los requisitos que aquí se expondrá. Sin embargo, el supuesto más común será el de aquellos empleados por una empresa española que los desplazan al extranjero, estando exento lo que perciban si el desplazamiento es para realizar trabajos en beneficio de otra empresa no residente, y no estarán exentos si el desplazamiento solo responde al interés de la empresa empleadora, por ejemplo para comercializar o difundir sus productos. A su vez, podría darse la circunstancia de que a los trabajadores les retribuye su propio empleador, quien podrá o no facturar los servicios a la beneficiaria, o que directamente retribuya la empresa destinataria de los trabajos.

Este último supuesto podría dar lugar a la prestación de un servicio como es el de cesión de personal, que está sujeto al IVA, pero al cederse a empresas extranjeras se trata de una prestación de servicios que no se considera prestada en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que es una operación no sujeta en España. La prestación de servicios estaría sujeta conforme a las normas armonizadas comunitarias en el país de destino.

La [Consulta V0220-13, de 28 de enero](#), resulta clara en cuanto a procedencia de la exención cumpliendo los requisitos y entendiéndose que se cumple el de prestar el servicio a un no residente por la asistencia técnica que periódicamente presta el personal de la entidad española empleadora.

Por otro lado, no hay un límite temporal, no hay un mínimo o máximo de días, pero lo propio es que no se trate de desplazamientos muy prolongados.

Fue en el año 2000 cuando se introdujo una cautela para el caso de trabajadores desplazados que prestasen sus servicios a otra empresa no residente vinculada con la empleadora. El reglamento (art. 6) dispone al respecto que «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». La remisión actualmente es al artículo 18.5 de la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre](#), del Impuesto sobre Sociedades.

El criterio que se mantiene desde la Administración tributaria es que los servicios o actividades no pueden corresponderse con el estricto interés del accionista y si se trata de servicios intragrupo, no alcanzará la exención a la parte de la retribución por la parte de dichos servicios realizados en el extranjero que corresponde con servicios prestados a la entidad española, pues en esa parte no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España. Es criterio general que solo procederá la exención en los casos de que la destinataria de los servicios, si hubiera sido independiente, hubiera contratado la ejecución de los mismos. Como reiteran varias consultas, «las actividades que un miembro del grupo (normalmente la matriz) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, en su

calidad de accionista, no pueden entenderse como prestación de servicios intragrupo, constituyendo ejemplos de estas actividades los costes asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz tales como los derivados del cumplimiento de la legislación fiscal en la sociedad matriz (declaraciones fiscales, libros contables, etc.), o los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes. Asimismo, en relación con los costes de actividades de "seguimiento" que la matriz pudiera desarrollar sobre la filial, relacionados con la gestión y protección de sus inversiones, si tales actividades se efectúan exclusivamente para la sociedad matriz no pueden entenderse como servicios intragrupo (entre ellos, costes en los que incurra la sociedad matriz para auditar las cuentas de la filial cuando esta auditoría se efectúe exclusivamente en interés de la matriz o costes de elaboración y auditoría de los estados financieros de la filial resultantes de la aplicación de los principios contables del Estado de la sociedad matriz). Solo si se trata de actividades por las que, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de las mismas o si las hubiera ejecutado ella misma internamente, cabría entender que el servicio se ha prestado» (V0365-14, de 13 de febrero, entre otras).

O como se dice en la [Consulta V0178-14, de 27 de enero](#), «pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos 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 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 general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

Ahora bien, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que corresponde con servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estará amparada por la exención».

En cuanto al establecimiento permanente al que pueda beneficiar el trabajo, que también ha de estar en el extranjero, si no guarda ninguna relación con la entidad empleadora y se cumplen los demás requisitos, procederá la exención, mientras que si el establecimiento permanente es de la misma entidad empleadora, es dudoso que proceda la exención, dado que el establecimiento permanente no tiene una personalidad distinta de su titular, y prestándole el servicio al mismo, se le está prestando al propio titular.

No obstante, como se decía, la casuística es o puede ser tan variada y los hechos pueden ser tan diversos que su valoración deberá hacerse en cada caso, sin perjuicio de que si no se comparte la efectuada por los órganos de inspección o de gestión de la Administración tributaria, se podrá acudir a los tribunales, que a la vista de las resoluciones existentes no siempre coinciden con la valoración de la Administración. Como así lo evidencian, por ejemplo, admitiendo el gasto, dos Sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2011, recursos [188/2009](#) y [192/2009](#), habiendo sido la primera de ellas confirmada por el Tribunal Supremo en [Sentencia de 8 de noviembre de 2012 \(rec. 3116/2011\)](#)⁸.

Y uno de los aspectos fundamentales no siempre suficientemente tenido en cuenta por la Administración se encuentra en que estamos ante una exención en el IRPF para rendimientos del trabajo, no ante un problema de gastos deducibles o no de las empresas o de internacionalización de la empresa⁹. Y el trabajador se ha desplazado a realizar un trabajo al extranjero para una entidad que no es su empleadora en España, salvo que haya sido contratado por la entidad no residente, que también daría lugar a la exención si se sigue siendo residente.

Pues bien, en este punto, el Tribunal Supremo es quien lo ha destacado, aun cuando en el supuesto concreto enjuiciado entiende que el rendimiento no se produce por la realización de trabajos en el extranjero, pero sí señala que «El incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. No está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto

⁸ Otros casos en que los tribunales han estimado reclamaciones contra el criterio de la Administración, confirmado o rectificado en parte por los tribunales económico-administrativos, los tenemos por ejemplo en el TSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), Sentencias [807/2014, de 16 octubre](#); [845/2015, de 20 de julio](#) y [976/2015, de 30 de septiembre](#); el TSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª), Sentencias [392/2012, de 24 de abril](#); [206/2014, de 20 de febrero](#); [745/2014, de 4 de junio](#); [777/2014, de 11 de junio](#); [1139/2014, de 23 de septiembre](#); [1457/2014, de 20 de noviembre](#); [297/2015, de 25 de febrero](#); [1145/2016, de 2 de noviembre](#) y [1116/2015, de 24 de noviembre](#); el TSJ de Castilla y León/Burgos (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), Sentencias [34/2014, de 7 de febrero](#) y [188/2014, de 31 de julio](#); el TSJ de Canarias/Las Palmas (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), Sentencia [351/2013, de 5 de septiembre](#); el TSJ de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), Sentencias [437/2012, de 18 de junio](#); [16/2016, de 4 de febrero](#); [88/2016, de 9 de marzo](#) y [354/2016, de 29 de junio](#); el TSJ de Andalucía/Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª), Sentencia [2018/2016, de 24 de octubre](#), y (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), Sentencias [2441/2015, de 30 de octubre](#) y [450/2016, de 26 de febrero](#); el TSJ de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª), Sentencia [1144/2015, de 9 de diciembre](#).

El criterio de la Administración se vio confirmado, por ejemplo, por el TSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª), en Sentencias [813/2015, de 30 de junio](#) y [766/2016, de 23 de junio](#); el TSJ de Castilla y León/Burgos (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), Sentencia [51/2014, de 12 de marzo](#), y el TSJ de Andalucía/Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª), Sentencia [273/2012, de 7 de marzo](#).

⁹ Desde ese punto de vista lo ve CORDÓN EZQUERRO, T., «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados», *Información Comercial Española*, núm. 825, 2005, págs. 81 y ss.

sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios. En otras palabras, el carácter inclusivo que debe otorgarse al inciso "[e]n 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", no habilita una interpretación del artículo 7 p) de la Ley 35/2006 como la que hace la Sala a quo» (STS 2269/2016 de 20 de octubre, rec. 4786/2011). El fundamento citado ya había sido señalado por CHICO DE LA CÁMARA y RUIZ GARIJO¹⁰.

3.3.2. Que en el territorio donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga y no se trate de un paraíso fiscal

Si en un principio se exigía que los rendimientos obtenidos en el extranjero hubieran sido efectivamente gravados, actualmente solo se exige que exista el impuesto, resultando irrelevante que el mismo se haya aplicado o no a los rendimientos, esto es, no será necesario que se hayan gravado en el país en que se generan. Tendrá la consideración de impuesto idéntico o análogo aquel que tenga 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, e incluso las cotizaciones a la Seguridad Social, tal y como se desprende de la disposición adicional 1.ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal¹¹.

Además de la existencia del impuesto, el territorio no debe ser un paraíso fiscal. Es la Ley 36/2006, de prevención del fraude citada, la que establece las condiciones por las que en España se puede considerar un territorio como paraíso fiscal¹², y sin perjuicio de constituir un concepto

¹⁰ En «Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», cit., pág. 94.

¹¹ Sobre lo que puede ser considerado impuesto de naturaleza idéntica o análoga, remito a ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M., *La tributación de los trabajadores expatriados e impatriados*, cit., págs. 156-159.

¹² Disposición adicional primera. Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

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.

jurídico indeterminado, se debe seguir produciendo una actualización de la lista de territorios que tienen dicha consideración de acuerdo con los criterios legales, actualización que debe ser expresa. Por tanto, si el país donde se realiza el trabajo no está incluido en la lista, no será paraíso fiscal y deberá acreditarse la existencia del impuesto análogo.

Ahora bien, la simple existencia de un convenio suscrito con España para evitar la doble imposición internacional sobre la renta, podrá servir para acreditar ambas circunstancias, entender que hay un impuesto análogo y si tiene cláusula de intercambio de información, también que no se trata de un paraíso fiscal. La inexistencia del convenio conllevará la necesidad de probar que no se dan las circunstancias que impiden aplicar la exención, sin que la falta de convenio provoque la no exención, pues el requisito no es que haya convenio, sino que existiendo este se considera cumplido el requisito de que hay impuesto análogo y no es paraíso fiscal¹³.

- c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.
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.

4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:
- a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;
 - b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o
 - c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.
6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

¹³ Entienden que solo la existencia de convenio permitirá la exención CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARJÓ, M., «Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», cit., págs. 93, 101, 102 y 110-112.

3.3.3. Importe máximo de la exención y cálculo del mismo

El importe máximo de la exención está fijado en 60.100 euros anuales y lo es para las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero. Es el reglamento (art. 6) el que establece criterios para los cálculos correspondientes, si bien solo para aquellos casos en que pudiera haber retribuciones que engloban tanto trabajos en el extranjero como en el mismo territorio nacional.

En efecto, si se trata de un trabajador que accede a un puesto de trabajo en el extranjero y conserva la condición de residente, todo lo obtenido en el extranjero hasta el importe máximo exento no se gravará. Del mismo modo, si se trabajaba en el extranjero, pero se traslada a España durante el primer semestre del año adquiriendo la condición de residente en España, las cantidades obtenidas allí estarán exentas hasta el importe indicado.

Los problemas pueden surgir cuando un trabajador de una empresa, que tiene la retribución salarial estipulada previamente, realiza desplazamientos al extranjero para realizar trabajos que son para un no residente. En ese caso, la retribución obtenida, que puede seguir siendo la misma que si no hubiera salido de España, estará exenta en la parte que corresponda a los días que se ha estado desplazado. Y así se dispone que «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», esto es, si ha habido una mayor retribución, ese exceso estará exento, pero también la parte proporcional de la habitual. Y como también aclara el propio reglamento, sin tener en cuenta las posibles retribuciones específicas, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año, lo que supone que también estará exenta la parte correspondiente a los días festivos que hubieran podido darse durante el desplazamiento, así como la parte proporcional correspondiente de pagas extraordinarias, obviamente hasta el importe máximo de los 60.100 euros, y por periodo impositivo.

En caso de que durante la estancia hubiera habido periodos de incapacidad laboral transitoria, aunque se haya permanecido en el extranjero, es dudosa la exención, pues no parece que se cumpla el requisito de realizar un trabajo para otro, y si así se entiende, no estaría exento lo percibido. Sin concretar que esa sea la razón, la [Consulta V0491-16, de 8 de febrero](#), niega también la procedencia de la exención, si bien de los datos que se pueden obtener de la consulta parece que gran parte del tiempo de baja laboral estuvo en España: «Por otra parte, dado que el trabajador ha estado cierto periodo de baja por incapacidad temporal, cabe indicar que la prestación económica por incapacidad temporal, abonada por la empresa en las nóminas de marzo y abril, constituye un rendimiento del trabajo sujeto y no exento de tributación de acuerdo con la LIRPF».

Sobre el cómputo de los días, en la [Consulta V0471-09, de 10 de marzo](#), se dice: «En el caso planteado, el trabajador percibe su salario de la entidad empleadora española que pasa a pagarle además una retribución específica por el desplazamiento. La cuantificación de la parte del salario que goza de exención deberá tomar en consideración los días que efectivamente el trabajador ha

estado desplazado en México para efectuar el trabajo contratado, de tal forma que serán los rendimientos del trabajo devengados durante esos días los que estarán exentos, pudiendo calcularse aplicando un criterio de reparto proporcional tomando como base el número total de días del año. Asimismo, a las retribuciones específicas que satisface la empresa española al trabajador como consecuencia del desplazamiento le resultará de aplicación la exención. Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales». En consultas posteriores se emplea la expresión de «los días que los trabajadores efectivamente hayan estado desplazados en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional», lo que no puede entenderse en el sentido de que solo los días que efectivamente se presta el trabajo son los computables, sino los que efectivamente ha estado desplazado para prestar el trabajo, aunque haya días que no se preste por descanso.

4. TRABAJADORES FRONTERIZOS

Aun cuando en la LIRNR hay un régimen específico para aquellos contribuyentes que residiendo en un Estado miembro obtengan en determinadas condiciones rendimientos del trabajo o de actividades económicas en otro Estado (art. 46), hay convenios para evitar la doble imposición sobre la renta que contemplan un régimen específico para trabajadores que residiendo en un Estado se desplazan a trabajar a otro con el que comparten frontera, regresando cada día al de su residencia.

Estas previsiones se contemplan en los convenios suscritos por España con Francia y Portugal, no así con Andorra y Marruecos.

A su vez, el concepto de trabajador fronterizo no es el mismo para ambos convenios, pues mientras que con Portugal es suficiente que se dé la circunstancia indicada, residir en un Estado y trabajar en el otro¹⁴, en el caso de Francia se debe residir y trabajar dentro de una distancia concreta o en las poblaciones identificadas como fronterizas y disponer de la correspondiente autorización. El convenio con Francia de 1995 dejó en vigor la previsión del anterior de 1973¹⁵. En el caso de Portugal no existe tal delimitación.

¹⁴ Conforme al artículo 15.4 del convenio: «4. No obstante las disposiciones en los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, solo podrán someterse a imposición en ese otro Estado».

¹⁵ Resume la situación la [Consulta V1611-14, de 23 de junio](#), en los siguientes términos: «El apartado 12 del protocolo del citado convenio, mantiene la vigencia del apartado 4 del artículo 15 del convenio para evitar la doble imposición de 27 de junio de 1973 y se expresa en los siguientes términos:

"Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes están sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes.

El régimen fiscal previsto es para trabajos dependientes del sector privado, excepcionando el régimen general de imposición en el país de la fuente, por someter los sueldos en el país de residencia, lo que conlleva que el pagador no debe aplicar retención o gravamen alguno por el impuesto sobre la renta ni del Estado de la fuente, por no poder gravarse, ni del Estado de la residencia, por no obligar al pagador. Para el caso de retribuciones públicas seguirá gravando la renta el Estado pagador, tal como deriva de los convenios y también se declara en la [Consulta V1165-10, de 31 de mayo](#)¹⁶.

Este régimen, en la actualidad, puede tener como efecto para los trabajadores residentes en España que trabajan para una empresa en Portugal que puedan disfrutar de una exención de hasta 60.100 euros, pues esta situación tiene cabida en el caso anteriormente analizado del artículo 7 p) de la [LIRPF](#), pues hay un desplazamiento al extranjero y se trabaja para una entidad no residente, lo cual no es fácilmente explicable desde el punto de vista de la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica. Esta posibilidad está claramente contemplada en la [Consulta V1376-07, de 25 de junio](#), para un trabajador que dejaría de ser funcio-

Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, cuando sea necesario, el modo en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acordarán de modo especial, si fuese necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones".

De conformidad con lo dispuesto en el acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961 (BOE de 21 de marzo de 1962), ultimado mediante Canje de Notas de 3 de julio de 1964 (BOE de 15 de septiembre) y de los días 21 de mayo y 1 de junio de 1965 (BOE de 29 de junio), la expresión "trabajadores fronterizos" comprende los sujetos españoles y franceses que, teniendo su domicilio en la zona fronteriza de uno de los Estados, adonde en principio regresan cada día, están autorizados a trabajar como asalariados en la zona fronteriza del otro Estado.

El artículo 2.º del Acuerdo de 25 de enero de 1961 estableció que "se considerarán zonas fronterizas, a los efectos del presente acuerdo, las zonas que tengan, en principio, una profundidad de 10 kilómetros, de una y otra parte de la frontera", incorporando como anexo la lista de municipios que se consideran comprendidos en las zonas fronterizas de Francia y España.

Los Canjes de Notas mencionados anteriormente han aumentado el número de municipios incluidos en las zonas fronterizas, ampliando las mismas hasta una profundidad de, aproximadamente, 20 kilómetros desde la frontera».

¹⁶ En la que se concluye así:

«Por lo tanto, aunque la consultante pueda tener la condición de trabajador fronterizo, al ser un trabajador dependiente que reside en España y desarrolla su actividad laboral en Francia, no le es de aplicación lo establecido en el artículo 15 del Convenio Hispano-Francés con carácter general, pues de este artículo se exceptúan los trabajadores dependientes del sector público, a los cuales se dedica el artículo 19 del convenio, de forma concreta y específica.

En consecuencia, las remuneraciones que el hospital francés satisfaga a la consultante por los servicios prestados al mismo, están exentas de tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de acuerdo con el Convenio Hispano-Francés, y estarán sujetas en Francia de manera exclusiva».

nario interino y pasaría a ser trabajador de un hospital que pasaría a ser de gestión privada, o en las más recientes [V2771-16, de 21 de junio](#), y [V0316-17, de 6 de febrero](#)¹⁷.

5. TELETRABAJO DESDE EL EXTRANJERO

Las tecnologías de la información y comunicación hacen que cada vez sea más probable realizar un trabajo desde lugares más o menos alejados de la residencia del empleador. Normalmente, el trabajador que desarrolla su actividad con esa modalidad, denominada teletrabajo, residirá en el lugar desde el que presta sus servicios y si ese lugar está fuera de España, no sería residente fiscal en España, por lo que no deberá someterse esa renta al impuesto español sobre la renta, ni tampoco al de no residentes, dado que su actividad no se desarrolla en España. Se le gravará en su país de residencia.

Ahora bien, como ya quedó apuntado al inicio de este trabajo, las cuestiones de residencia fiscal no siempre están claras y si hay conflicto habrá que estar a lo que disponga el eventual convenio para evitar la doble imposición. La casuística puede ser muy variada y en caso de que se le considerase residente en España, aun cuando preste su trabajo desde el extranjero, podría ser gravada la renta tanto en España, su renta mundial, como en el Estado desde donde desarrolla su actividad, correspondiéndole a España corregir la doble imposición.

Si se le considerase residente en España y el trabajo se desarrolla desde el domicilio del trabajador, difícilmente podría considerarse este como un centro de trabajo o un destino del trabajador en el extranjero que permitiera aplicar el régimen de excesos analizado del artículo 9.A).3 b) del [RIRPF](#) en caso de que hubiera dichos excesos retributivos. Cosa distinta sería si el trabajo se desarrolla desde un lugar designado por el empleador y puesto a disposición del trabajador.

Entre otras consultas que abordan casos concretos de teletrabajo desde el extranjero, total o parcial, pueden citarse las [V0755-13, de 12 de marzo](#), [V0976-14, de 7 de abril](#), y [V3945-15, de 10 de diciembre](#).

¹⁷ De forma sorprendente, la [Consulta V2216-05, de 2 de noviembre](#), para un perceptor de rentas de 22.000 euros sí se respondió que había obligación de declarar, por no retener su pagador, pero no se hizo mención a la exención que existía desde 1998.

