

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Santiago Álvarez García

Profesor titular de Hacienda Pública. Universidad de Oviedo

Sanciónese esta como la primera ley de la amistad: que pidamos de los amigos cosas honestas, que hagamos cosas honestas a causa de los amigos, que ni siquiera esperemos hasta que seamos rogados; que esté presente siempre el afán, ausente la lentitud; que osemos, ciertamente, dar consejo libremente. Que valga muchísimo en la amistad la autoridad de los amigos que aconsejan bien, y esta se emplee para amonestar no solo abiertamente sino también duramente, si la cosa lo pide, y se obedezca a la autoridad admitida.

Marco Tulio Cicerón: *Laelius de Amicitia*

1. Preámbulo

He comenzado este capítulo con esta cita de Cicerón no solamente en recuerdo de la profunda admiración, cercana a la veneración, que profesaba Antonio Aparicio por la cultura clásica, sino también porque creo que recoge perfectamente su concepto de la amistad.

Antonio, después de haber sido mi profesor y haber podido sobrevivir – no sin esfuerzo– a su gran exigencia docente, se convirtió con el tiempo en mi mejor amigo. No un amigo de los que engrosan el grupo de seguidores de una red social, ni de esos que uno llama amigos a falta de una palabra que les encaje mejor.

Antonio había leído a Cicerón (no solo le citaba) y se lo había creído. La honestidad marcaba siempre sus decisiones y estimulaba su pensamiento. Era una persona de una pieza que sorprendía por su libertad en el juicio y en la expresión, pero a quien le gustaba que los demás le sorprendieran con lo mismo. De esas personas que no provocan indiferencia y de las que uno se alegra de haber conocido y formar parte de su círculo de amistad. Para no ofender su sobriedad castellana, no me extenderé más en elogios e iré de una vez al grano. ¡Va por ti, amigo!

2. El desplazamiento de trabajadores en una economía globalizada: implicaciones tributarias

El proceso de globalización de la actividad económica que ha tenido lugar en las últimas décadas plantea importantes desafíos a los sistemas tributarios nacionales.

No cabe duda que las cuestiones más problemáticas son las relativas a la nueva forma de hacer negocios que se relaciona con el desarrollo y expansión de la llamada *economía digital*. La utilización de las nuevas tecnologías de comunicación –internet, plataformas digitales– que permiten realizar transacciones económicas sin tener presencia física en un territorio, favorece la deslocalización de la actividad económica y el traslado de beneficios hacia países con Impuestos sobre Sociedades reducidos.

En un contexto más general, nos encontramos con los problemas derivados de las estrategias de planificación fiscal de las empresas multinacionales, que buscan aprovechar las inconsistencias de los sistemas impositivos nacionales para trasladar sus beneficios a territorios de baja tributación en los que, en la mayoría de los supuestos, no realizan una actividad económica significativa. Para evitar los problemas de erosión de las bases imponibles de los Impuestos de Sociedades de los países en que estas empresas obtienen sus beneficios, la OCDE puso en marcha en el año 2003 el llamado *Plan de Acción BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*, en el que se proponen una serie de medidas para combatir la elusión fiscal internacional. También la Unión Europea ha aprobado un paquete de medidas de lucha contra este fenómeno, en el que destaca la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Sin embargo, los efectos económicos de la globalización no se circunscriben a la actividad empresarial, sino que también han favorecido una creciente movilidad internacional de trabajadores.

En el ámbito de la Unión Europea, ya el artículo 48 del Tratado de Roma incluyó entre las libertades básicas del Mercado Común Europeo la libre circulación de los trabajadores asalariados, libertad que posteriormente el Acta Única Europea de 1986 ampliaría al conjunto de ciudadanos de la Unión al referirse a la «libre circulación de personas». Esta libre circulación de trabajadores tiene importantes consecuencias tributarias.¹ El Reglamento CEE, núm. 1612/68, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad, dispone en su artículo 7.2 que «el trabajador nacional de un Estado miembro se beneficiará, en el territorio de los demás Estados miembros, de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales».

Para alcanzar este objetivo, y eliminar las discriminaciones a los trabajadores desplazados a otro país comunitario, la Comisión Europea formuló la Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen. En esta recomendación se pre-

¹ Para el desarrollo de esta cuestión, *vid.* ÁLVAREZ GARCÍA y APARICIO PÉREZ, 2001, y ÁLVAREZ GARCÍA, 2011.

tende extender a los trabajadores comunitarios que obtienen la mayor parte de sus rentas en un país distinto a aquel en que residen los beneficios fiscales de que disfrutaban los residentes.

A raíz de esta recomendación, y principalmente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea² en este ámbito,³ se reguló en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)⁴ un régimen de tributación opcional para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, o en otros Estados del Espacio Económico Europeo con los que exista un intercambio efectivo de información tributaria,⁵ que les permite tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), siempre que obtengan la mayor parte de sus rendimientos en territorio español⁶ y cumplan una serie de requisitos.⁷

Al mismo tiempo, en nuestro sistema tributario se han ido incorporando una serie de medidas diseñadas para beneficiar la movilidad internacional de trabajadores. En este ámbito, la conexión del IRPF con el IRNR adquiere especial relevancia para regular el régimen fiscal aplicable a los movimientos de entrada permanente, por adquisición de la condición de residentes, y salida temporal o permanente, con o sin pérdida de la condición de residentes, de las personas físicas.

Así, por un lado, se ha favorecido la atracción de trabajadores cualificados, por medio de un régimen especial de tributación para las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a territorio español, el denominado *régimen de trabajadores impatriados*.

² Para un análisis del papel que desempeña la jurisprudencia comunitaria en la delimitación del poder tributario de los Estados miembros de la UE y en el proceso de armonización fiscal *vid.* APARICIO PÉREZ, 2016, págs. 37-44.

³ Entre las más relevantes debemos citar la Sentencia de 8 de mayo de 1990 (Asunto Biehl), la Sentencia de 26 de enero de 1993 (Asunto Werner), la Sentencia de 14 de febrero de 1995 (Asunto Schumacker) y la Sentencia de 27 de junio de 1996 (Asunto Asscher) (*vid.* ÁLVAREZ GARCÍA y APARICIO PÉREZ, 2001, págs. 31-32).

⁴ Artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante TRLIRNR), y artículos 21 a 24 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, en los que se configura un régimen de tributación opcional para los contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

⁵ Opción que no podrá ser ejercida por los contribuyentes que tengan su residencia fiscal en países o territorios calificados reglamentariamente como *paraísos fiscales*.

⁶ Deberá concurrir una de las siguientes circunstancias:

a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75% de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el periodo por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el periodo por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

⁷ El funcionamiento de este régimen de tributación se analiza en profundidad en ÁLVAREZ GARCÍA y APARICIO PÉREZ, 2001, págs. 33-38.

Por otra parte, en el IRPF se establecen dos incentivos fiscales para los trabajadores desplazados al extranjero. El primero consiste en la exención de tributación de los rendimientos personal percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7, letra p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IIRPF (en adelante LIRPF).

El segundo, incompatible con el anterior, es el denominado *régimen de excesos*, en la consideración como dieta exceptuada de gravamen de los excesos de retribución recibidos por los empleados de empresas con destino en el extranjero, recogido en el artículo 9.A.3.b) del Real Decreto 439/2007, de 30 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (en adelante RIRPF).

Al estudio de los regímenes especiales de tributación aplicables a los trabajadores impatriados y expatriados dedicaremos el resto de este capítulo.

3. Régimen especial de tributación aplicable a los trabajadores impatriados

Se trata de un régimen fiscal especial para aquellos trabajadores no residentes que se desplacen a territorio español, que podrán elegir entre tributar por el IRPF o por el IRNR, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa correspondiente.

Fue introducido por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en el apartado 5.9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos desde el 1 de enero de 2004.⁸

Como ha resaltado CORDÓN EZQUERRO (2004, pág. 834) su finalidad es «hacer más competitiva la economía española y a sus empresas en la contratación del personal cualificado no residente para realizar funciones directivas, organizativas, investigadoras o creativas».

Esta finalidad no ha librado al régimen de impatriados de importantes críticas, en la medida en que supone reducir la carga tributaria a los beneficiarios del mismo en relación con el régimen general de tributación del IRPF. Varios autores han destacado que esta situación atenta contra los principios de generalidad y equidad en el reparto de la carga tributaria que inspiran nuestro sistema impositivo. Así, por ejemplo, MADRIGAL GARCÍA (2012, pág. 73) plantea la cuestión de

si el beneficio a lo colectivo que se presupone conlleva la implantación del régimen justifica la no aplicación de forma diáfana de principios que rigen el sis-

⁸ Su desarrollo reglamentario se produjo con el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Su regulación actual se recoge en el artículo 93 y la Disposición Transitoria 17.^a de la Ley 35/2006, 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; y en los artículos 113 a 120 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 y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

tema tributario. También cabe preguntarse, si todos los desplazados que se ha podido acoger han reportado estos beneficios.

Siguiendo el artículo 93 LIRPF, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar⁹ 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,¹⁰ siempre que cumplan las siguientes condiciones:

1. Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a aquel en que se produzca su desplazamiento a territorio español.

2. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de una de las siguientes circunstancias:

- Un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales¹¹ regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta 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.

Como destaca GARCÍA CARRETERO (2015, págs. 90-91),

el régimen de impatriados podrá ser aplicado tanto para aquellos que inician su relación laboral en España como para aquellos que, aun teniendo un contrato de trabajo preexistente, su desplazamiento a nuestro territorio sea orde-

⁹ El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración Tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen, según preceptúa el artículo 116 del RIRPF. Este mismo artículo precisa que «no podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el art. 89.B) de este Reglamento» (procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia).

En lo que se refiere a la renuncia al régimen, el artículo 117 RIRPF establece que los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos, no pudiendo volver a optar por su aplicación.

¹⁰ El artículo 115 del RIRPF precisa que, a estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

¹¹ La primera regulación de este régimen de impatriados benefició de forma especial a varios deportistas profesionales, por lo que fue conocido en términos coloquiales con el nombre de *ley Beckham*, al coincidir con el fichaje de este futbolista por el Real Madrid.

Para limitar este efecto, a partir del 1 de enero de 2010 se introdujo (disposición final 13.1 de la Ley 26/2009) un límite, consistente en que las retribuciones que se prevean del contrato de trabajo, en cada uno de los períodos impositivos en que se aplique este régimen especial, no superen la cuantía de 600000 euros anuales (*vid.* MADRIGAL GARCÍA, 2012, pág. 67).

La nueva redacción del artículo 93 LIRPF, dada por el artículo 1 apartado 59 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014, con vigencia desde el 1 de enero de 2015, excluyó expresamente a los deportistas profesionales, como hemos visto, y suprimió el límite de los 600000 euros.

nado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este. En consecuencia, se excluye de la aplicación del régimen a aquellas personas que vengan para buscar empleo o aquellas que vengan simplemente para desarrollar una actividad generadora de rendimientos distintos de los de trabajo.

- 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.

El artículo 118 del RIRPF establece que

los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

3. Que el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

En cuanto al contenido del régimen especial, el artículo 93.2 LIRPF regula que

su aplicación implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las siguientes especialidades:

1. No se aplicará lo dispuesto en los artículos 5 (contribuyente), 6 (residencia en territorio español), 8 (individualización de rentas), 9 (responsables), 10 (representantes), 11 (domicilio fiscal) y 14 (rentas exentas) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).
2. La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español, con independencia del lugar en que se hayan obtenido los mismos.
3. A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas en territorio español durante el año natural, sin que sea posible realizar ninguna compensación ente ellas.
4. La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español, distinguiéndose entre los rendimientos procedentes de la participación en fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales,¹² del resto de rendimientos.

¹² Rendimientos enumerados en el artículo 21.f del TRLIRNR.

5. A la parte de la base liquidable integrada por los rendimientos procedentes de la participación en fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales les será de aplicación una tarifa con tres tramos de tipos impositivos: el 19% para el tramo de la base liquidable hasta 6000 euros; 21% a la parte de la base liquidable comprendida entre 6000 y 44000 euros, y el 23% a la parte de la base liquidable que supere dicha cantidad.
6. A la parte de la base liquidable integrada por las restantes rentas les será de aplicación una tarifa de tipos impositivos con dos tramos: el 24% para la parte de la base liquidable hasta 600000 euros, y el 45% para el exceso sobre esa cantidad.
7. Para la determinación de la cuota diferencial se practicarán las minoraciones previstas en el artículo 26 del TRLIRNR: las deducciones por donativos, las retenciones y los ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta aplicable sobre los rendimientos del trabajo será del 24%. En el caso de que las retribuciones satisfechas por un único pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600000 euros, el porcentaje de retención aplicable sobre el exceso será el 45%.

Finalmente, es necesario destacar que la Disposición Transitoria Decimoséptima de la LIRPF establece que los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar conforme a la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del IRNR en vigor en esta fecha.

4. Régimen especial de tributación aplicable para los trabajadores en el extranjero (trabajadores expatriados)

Como hemos señalado en el apartado segundo de este trabajo, el IRPF recoge dos incentivos fiscales para los trabajadores desplazados al extranjero.

El primero consiste en la exención de tributación de los rendimientos del trabajo personal percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7, letra p) de la LIRPF.¹³ El segundo incentivo, incompatible con el anterior, es el conocido como *régimen de excesos*, en la consideración como dieta exceptuada de gravamen de los excesos de retribución recibidos por los empleados de empresas con destino en el extranjero, recogido en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF.

Vamos a continuación a analizar el contenido y los requisitos para la aplicación de los mismos.

¹³ El origen de esta exención se encuentra en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. La evolución de su regulación normativa hasta la aprobación de la vigente Ley del IRPF, Ley 35/2006, en la que se mantiene con el mismo numeral, se puede consultar en CORDÓN EZQUERRO, 2005, págs. 167-180, y en LÓPEZ LÓPEZ, 2015, págs. 95-101.

4.1. La exención de los rendimientos derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero

Aparece regulada esta exención en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el artículo 6 del RIRPF.

El artículo 7.p) LIRPF regula que estarán exentos de tributación

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

1. Que dichos trabajos se realicen para una persona 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.¹⁴
2. Que en el territorio en el 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 60100 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.

Siguiendo estos preceptos, los requisitos para la aplicación de la exención de tributación son los siguientes:

- Aunque no aparezca recogido de forma explícita en los preceptos enunciados, resulta obvio que la aplicación de este beneficio fiscal¹⁵ requiere que el trabajador tenga la condición de contribuyente en el IRPF. En el supuesto de que el percceptor de los rendimientos no tenga esta condición de contribuyente, o la pierda como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, quedará fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Con carácter general, la condición de contribuyente requiere que se trate de una persona física que tenga su residencia habitual en territorio es-

¹⁴ Tanto el artículo 7.p) de la LIRPF como el 6 del RIRPF hacen referencia al artículo 15.6 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, precepto que se corresponde con el vigente artículo 18.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Se refiere a los requisitos que deben cumplirse para que 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 de los mismos.

¹⁵ Al igual que la aplicación del régimen de dietas exentas como consecuencia del destino del trabajador en el extranjero que analizaremos en el siguiente apartado.

pañol,¹⁶ de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la LIRPF. No alcanzaría al supuesto de residencia fiscal extendida del artículo 8.2 LIRPF,¹⁷ ya que el propio artículo 7.p) LIRPF excluye de su ámbito de aplicación a los trabajos realizados en territorios considerados *paraísos fiscales*, y difícilmente se aplicaría a funcionarios destinados en el extranjero, ya que normalmente perciben sus rendimientos del Estado español.¹⁸

En esta línea, la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre esta materia refiere reiteradamente la condición de que los trabajadores desplazados al extranjero para realizar una actividad laboral mantengan la condición de residentes en España. Así la Consulta Vinculante V0333-10 precisa que: Para dar contestación a la tercera pregunta formulada en el escrito de consulta, relativa a la existencia o no de un límite temporal para poder aplicar la exención del artículo 7.p), es necesario determinar la residencia fiscal del trabajador desplazado, ya que, si bien no hay límite temporal para la duración de la prestación de servicios en el extranjero, es importante no perder la condición de contribuyente del IRPF. Así pues, dependiendo de su residencia o no residencia en territorio español, tributará en este país por su renta mundial y podrá aplicarse, en su caso, la exención por los trabajos efectivamente realizados en el extranjero o por el contrario, solo tributará por las rentas de fuente española y no podrá aplicar la mencionada exención.

Como la norma no establece ningún plazo o límite a la duración del desplazamiento, que puede producirse a distintos países o territorios a lo largo del período impositivo, en ningún caso pueden considerarse excluidos de su ámbito de aplicación los desplazamientos de escasa duración o de carácter puntual.

En la misma dirección, la Consulta Vinculante V2874-11 dice:

En primer lugar debe señalarse que, al no plantear en su escrito de consulta cuestión alguna relativa a la residencia fiscal del trabajador desplazado y no disponerse de más datos que los señalados en dicho escrito, la presente contestación se efectúa considerando que el trabajador, desplazado durante 2010 a Francia y Holanda, conserva su residencia fiscal en España de conformidad

¹⁶ Con carácter general porque como ha destacado GARCÍA CARRETERO, 2015, pág. 51, «aunque la mayoría de los contribuyentes por el IRPF serán las personas físicas residentes en territorio español, no obstante no existe una equivalencia exacta entre la figura del contribuyente por el IRPF y el residente en territorio español, porque en nuestra normativa se contempla la posibilidad tanto de contribuyentes por el IRPF que no son residentes en España como de residentes en nuestro país que no son contribuyentes por el IRPF».

¹⁷ «No perderán la condición de contribuyentes por este Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como *paraíso fiscal*. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

¹⁸ En relación con los trabajos realizados para el Estado español en el extranjero, la Consulta Vinculante V2380-11, de 6 de octubre de 2011 dice que «la norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En el presente caso, dado que el destinatario o el beneficiario del trabajo prestado por el trabajador es el propio Ministerio español no se cumple uno de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención».

con lo dispuesto en los artículos 9 y 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y cuyas especialidades pudieran resultar aplicables.

Lo anterior lleva a que, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con el artículo 8 de la LIRPF, deba tributar con arreglo a lo normativa del impuesto por su renta mundial, con independencia de quién la satisfaga y del lugar donde se obtenga (artículo 2 de la LIRPF).

- Tiene que producirse un desplazamiento efectivo del trabajador al extranjero.¹⁹

Dicho desplazamiento debe suponer que el centro de trabajo se ubique, al menos de modo temporal en el extranjero. De este modo, se incluyen tanto los supuestos en que el trabajador residente en España se desplaza al extranjero con un nuevo contrato de trabajo que determine que su centro de trabajo se ubique fuera de España, como en los casos, en que manteniendo su relación laboral en España, su centro de trabajo se proceda a ubicar temporalmente en el extranjero.²⁰

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha venido reiterando, en contestación a diversas Consultas Vinculantes que se han planteado en relación con la aplicación de este precepto, la exigencia de que se produzca el desplazamiento efectivo del trabajador al extranjero. La Consulta vinculante V1780-16, de 21 de abril de 2016, precisa que:

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

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

En el presente caso, según se manifiesta, los trabajadores son desplazados a centros de trabajo en Holanda, por lo que puede entenderse cumplido este requisito en relación con los trabajos realizados durante los días que hayan estado desplazados en el extranjero.

Una conclusión si cabe más explícita la encontramos en la Consulta Vinculante V1685-05, de 5 de agosto de 2005:

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención

¹⁹ Los problemas relativos a la compatibilidad del desplazamiento al extranjero con el mantenimiento de la residencia fiscal en España, así como los conflictos de doble residencia que pueden producirse se estudian en ÁLVAREZ GARCÍA, 2019.

²⁰ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS y VEGA BORREGO, 2003, pág. 180.

a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España.

- Debe de tratarse de rendimientos de trabajo personal, procedentes de una relación laboral común o estatutaria, tal y como se recoge en el artículo 17.1 LIRPF. En lo que se refiere a los rendimientos que el legislador equipara a los de trabajo personal, enumerados en el artículo 17.2 LIRPF, la aplicación de la exención queda supeditada a la existencia de una relación laboral o estatutaria, tal y como se recoge en la Consulta Vinculante V1086-10:

Según ha señalado este Centro Directivo, la exención del artículo 7 p) 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 o de un trabajo personal, 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).

- Los trabajos tienen que realizarse para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento permanente en el extranjero de una entidad residente en España.

El concepto y los requisitos para considerar la existencia de un establecimiento permanente serán los definidos en el Convenio de Doble Imposición²¹

²¹ Artículo 5 del Convenio, siguiendo el artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE:

«1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el con-

con el país en que se obtienen los rendimientos, si existe, o, en ausencia del mismo, en el artículo 13.1.a) LIRNR.²² Por otra parte, la Consulta Vinculante V1574-09 recuerda que no es necesario que el trabajador desplazado mantenga una relación laboral con la empresa destinataria de los trabajos, sino que la realización de estos redunde en un valor añadido para la misma, siendo indiferente quién abone los salarios, la entidad no residente o la residente para la que trabaja.

De acuerdo con estos requisitos, podemos encontrarnos ante dos situaciones:

Que el trabajador mantenga una relación laboral con una entidad no residente, sin cambio de residencia o con cambio en el año en que se produce su entrada o salida del territorio español. A estos efectos debemos tener presente que el cambio de residencia no permite partir el período impositivo.

La existencia de una relación laboral con una entidad residente cuando el trabajador se desplaza al extranjero para realizar un trabajo para el que ha sido contratada su empresa o en el marco de una prestación de servicios transnacional.

A estos efectos, debemos tener presente que la normativa no condiciona la aplicación de la exención a que la entidad extranjera sea independiente de la empleadora del trabajador en España, por lo que podrá aplicarse cuando el trabajador se desplaza al extranjero para prestar sus servicios a una entidad del mismo grupo, en los términos previstos en el artículo 18.5 LIS, que obliga a que estos produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

- En el territorio en el que se realizan los trabajos tiene que aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no estar calificado reglamentariamente como un *paraíso fiscal*.

En la aplicación de este requisito debemos tener presente tres cuestiones relevantes:

En primer lugar, no es necesario que el trabajador satisfaga un impuesto en el extranjero, sino la existencia de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF en ese territorio. Así, la Consulta Vinculante V1447-17, precisa que:

junto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. (...)

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra».

²² «Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de seis meses».

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

En segundo lugar, no es imprescindible la existencia de un Convenio de Doble Imposición. Sin embargo, en presencia de un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información, se entiende cumplido el requisito anterior. Así, la Consulta Vinculante V1447-17 citada continúa diciendo: «(...) considerándose cumplido en particular este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información». En ausencia de Convenio, la acreditación de la existencia de dicho impuesto de naturaleza idéntica o similar al IRPF es una cuestión de hecho que deberá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho.

Finalmente, no resulta de aplicación en el caso de países o territorios calificados de *paraísos fiscales*, eliminándose esta calificación a partir del momento en que exista un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información. La Consulta Vinculante V1574-09 dice que:

El precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo. A tal efecto, deberá tener en consideración lo establecido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero. No obstante, debe señalarse que como consecuencia del Convenio entre el Reino de España y Malta para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 8 de noviembre de 2005 (*BOE* 07-09-2006) que entró en vigor el 12 de septiembre de 2006, Malta dejó de tener la consideración de *paraíso fiscal*.

- En lo que se refiere al cómputo del rendimiento exento, no puede superar la cantidad de 60 100 euros anuales, siendo incompatible el régimen de excesos del artículo 9.A.3.b) RIRPF, pero compatible con la aplicación, en su caso, de la deducción por doble imposición internacional en la parte no exenta, según se recoge en la Consulta Vinculante V2816-10.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, teniendo en cuenta los días de duración del desplazamiento y las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados. En el caso de los rendimientos de trabajo devengados durante el desplazamiento y no vinculados específicamente al mismo, se aplicará una regla de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año.

Así, siguiendo la consulta Vinculante V0772-16, tenemos que:

Respecto a la cuantía exenta de tributación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.p) de la LIRPF y en el apartado 2 del artículo 6 del

RIRPF, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, al margen de las retribuciones específicas, a la hora de cuantificar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador que gozan de exención, únicamente deberán tomarse en consideración los días que el trabajador efectivamente ha estado desplazado en el extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, calculándose con un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto).

Asimismo, a las retribuciones específicas que satisfaga la empresa al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención.

Todo ello con un límite máximo de 60100 euros anuales.

Para determinar la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se tomará el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero para realizar la prestación de servicios transnacional, incluyendo los días no laborables (días festivos o fines de semana que, una vez iniciada la prestación efectiva de los trabajos, el período de desplazamiento ordenado por el empleador pudiera comprender). Por el contrario, no se computarán los días festivos o fines de semana que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos.

2.2. El régimen de dietas exentas como consecuencia del destino del trabajador en el extranjero

El artículo 9.A.3.b) del RIRPF establece que tendrá 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, antigüedades, 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. Este régimen es incompatible con la exención prevista en el artículo 6 del RIRPF.²³

De acuerdo con este precepto, los requisitos para la aplicación de esta exención son:

- Mantener la residencia fiscal en España ya que, como hemos visto en el apartado anterior, determina la condición de contribuyente en el IRPF. Así, en la Consulta Vinculante V0624-01, de 26 de marzo de 2001, se pone de manifiesto que la aplicación de este precepto:

Exige que el trabajador sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, que tenga en España su residencia habitual en el sentido previsto en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

²³ Este régimen de excesos también resulta de aplicación a los funcionarios públicos españoles, el personal al servicio de la Administración del Estado y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, con destino en el extranjero, artículo 9.A.3.b) RIRPF, apartados primero a tercero.

- El contribuyente debe tener un destino en el extranjero.²⁴ A este respecto la Administración Tributaria (*vid.* Consultas vinculantes V1386-15, V0090-13, V2059-11, V1566-09 y V0624-01), entiende que

para que resulte de aplicación este precepto, es necesario que el trabajador esté destinado en el extranjero, en el sentido de que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, esté sito en el extranjero. Esto significa que, si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma. Es decir, para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio, ya que en caso contrario no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 9.A.3 en su segundo párrafo.

Es decir, para que a efectos fiscales se considere aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio, ya que en otro caso no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 9.A.3 en su segundo párrafo.²⁵ Pero al mismo tiempo, se exige que el trabajador sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, que tenga en España su residencia habitual de acuerdo con el artículo 9 de la LIRPF.

- La exención se aplicará sobre las cantidades que constituyan un exceso sobre las retribuciones que percibirá en el caso de estar destinado en España. En relación con los complementos retributivos a incluir para el cálculo de excesos, la Dirección General de Tributos, en la Consulta General 2130-99, ha precisado que el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluye entre los rendimientos del trabajo, las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimiento de hostelería, con los límites que reglamentariamente se establezcan, por lo que se deben incluir todos los complementos que pueden abonarse al trabajador, exceptuadas las denominadas *bolsas de viaje*.²⁶

²⁴ Nuevamente remitimos a ÁLVAREZ GARCÍA, 2019, para un estudio de los problemas para hacer compatible la residencia fiscal en España con el destino en el extranjero.

²⁵ En la Consulta General 0937-99, de 4 de junio de 1999, a partir de esta argumentación se concluye: «Como en el escrito de consulta se señala que los trabajadores van a trabajar en el extranjero, pero que una vez finalizada su labor volverán a España, se está poniendo de manifiesto que no estamos en presencia de un trabajador destinado en el extranjero, sino ante un supuesto en el que los trabajadores se desplazan a un municipio distinto del lugar de trabajo habitual».

²⁶ «El artículo 8 del Reglamento del Impuesto de 5 de febrero de 1999, que desarrolla este precepto, dispone en su letra A.3.b) apartado cuarto que tendrá 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, pa-

Referencias

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2011): «La supresión de las barreras fiscales a la libre circulación de trabajadores en la Unión Europea», en GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. y HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (coord.), *¿Europa?*, ed. Universidad de Oviedo, págs. 105-112.
- (2019): «Conflictos de residencia en la tributación de los trabajadores expatriados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en LUCAS DURÁN, M. (coord.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*, Documento de Trabajo 6/2019, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 60-74.
- y APARICIO PÉREZ, A. (2001): «La armonización de la fiscalidad de no residentes y la libre circulación de trabajadores en el seno de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, págs. 29-38.
- APARICIO PÉREZ, A. (2016): «Armonización, coordinación fiscal y perspectivas de la fiscalidad europea», en GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. (coord.), *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*, cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica, núm. 3, ed. Universidad de Oviedo, págs. 17-47.
- CORDÓN EZQUERRO, T. (2004): «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de trabajadores», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 827-857.
- (2005b): «Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 167-180.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2015): *Régimen fiscal de expatriados e impatriados*, ed. Jurúa, Lisboa.
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. y VEGA BORREGO, F. A. (2003): «Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores», *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, 28, págs. 177-195.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. (2015): *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*, ed. Thompson Reuters Aranzadi, Madrid.
- MADRIGAL GARCÍA, J. M. (2012): «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *Cuadernos de Formación de la Escuela de la Hacienda Pública*, volumen 15, págs. 65-76.

gas 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». Con la normativa actualmente vigente, estas referencias legislativas deben entenderse en relación al artículo 17.1.d) LIRPF y al artículo 9.A.3.b), punto 4.º del RIRPF.

La Consulta General 2130-99, de 11 de noviembre de 1999, concluye que «conforme a lo anterior, que se refiere a retribuciones totales sin distinción de ningún tipo de modalidad, las retribuciones dinerarias –“complemento especial por destino en el extranjero” y “el complemento de vivienda”– que puedan percibir los trabajadores de la entidad consultante destinados en el extranjero, así como la retribución en especie –“complemento de vivienda” en su modalidad de puesta a disposición de la misma al trabajador– tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, por cuanto constituyen un exceso sobre las retribuciones totales que obtendrían en España en los términos señalados en el art. 8 antes citado».