

Teodoro Cordón Ezquerro*

RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS Y EXPATRIADOS

El presente artículo pretende analizar la forma en que la política tributaria instrumentada a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede incidir en la interrelación existente entre globalización económica, economía internacional y fiscalidad internacional. El sistema fiscal español ha configurado en los últimos años una estrategia orientada a favorecer la apertura de la economía y la internacionalización de la empresa española en la que el IRPF, en relación con el Impuesto de la Renta de No Residentes, adquiere una gran relevancia a la hora de regular el régimen fiscal aplicable a los movimientos de las personas, en un entorno que obliga a los países a competir en la captación de las personas de mayor nivel de preparación técnica.

Palabras clave: política fiscal, imposición directa, convenios de doble imposición, IRPF, IRNR, España.
Clasificación JEL: H87, K34.

1. Introducción

Teniendo en cuenta el contenido específico del número monográfico de la revista, que está dedicado a la interrelación existente entre globalización económica, economía internacional y fiscalidad internacional, en este artículo nos vamos a centrar en el análisis de cómo la política tributaria instrumentada a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) pretende incidir en los efectos que dichos fenómenos están teniendo en los desplazamientos de las personas, tanto de entrada como de salida de un determinado país, en este caso concreto, España.

El motivo por el que la política tributaria nacional trata de favorecer fiscalmente la entrada y salida de personas

físicas cualificadas hay que entenderlo en relación con la estrategia competitiva a nivel internacional aplicada por los países, en la que determinados principios constitucionales como los de igualdad, justicia y progresividad ceden su primacía frente a otros como los de neutralidad y eficiencia, que alcanzan mayor relevancia en el ámbito de las operaciones económicas internacionales. Sin entrar a valorar dicha opción, sí que queremos señalar que las alternativas existentes, de acuerdo con el derecho comparado a nivel internacional, sitúan a la normativa española en esa línea de competencia por facilitar, en términos de incidencia de la carga fiscal, la movilidad de las personas con mayor nivel de cualificación.

Por otra parte, la libertad de movimientos de capitales y de personas en un mercado único, como se analiza en otros capítulos, hacen necesario favorecer fiscalmente la movilidad de las personas físicas, dentro de un planteamiento de máxima neutralidad y competitividad.

* Inspector de Hacienda del Estado.

El sistema fiscal español ha configurado en los últimos años una estrategia fiscal, en concordancia con la política económica general, orientada a favorecer la apertura de la economía y la internacionalización de la empresa española.

Por ello, el IRPF, en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, adquiere relevancia cuando se trata de regular el régimen fiscal aplicable a los movimientos de entrada permanente —por adquisición de la condición de residente— y salida temporal y permanente —sin la pérdida de dicha condición de residente— de las personas físicas, pues la globalización determina una especialización sectorial que obliga a los países a competir por la captación de las personas de mayor nivel de preparación técnica.

2. El régimen fiscal especial para los trabajadores no residentes desplazados a España

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo, con efecto de 1 de enero de 2004, un nuevo régimen fiscal especial para aquellos trabajadores no residentes que adquieran la condición de residentes, consistente en la posibilidad de optar por tributar por el IRPF o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 9.5 de la LIRPF.

Ejercicio de la opción

Plazo general

En el artículo 9.5 de la LIRPF se regula este régimen en los siguientes términos: «Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el IRPF o el IRNR durante el período impositivo en el que se efectuó el cambio de residencia y durante los cinco siguientes cuando se cumplan las siguientes condiciones:

— Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

— Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

— Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

— Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

— Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

Es decir, de acuerdo con este texto legal, cuando una persona desplazada cumpla los requisitos exigidos puede optar por tributar por el impuesto que más le convenga, IRPF, con escala progresiva que va del 15 al 45 por 100 e IRNR, a tipos fijos del 25 por 100, con carácter general y 35 por 100 para las ganancias de patrimonio, y en el período impositivo que lo considere conveniente, autorizándose al Ministro para regular el procedimiento de la opción.

Por otra parte, el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introduciendo un nuevo Título VII para regular el «Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes» artículos 111 a 118, para desarrollar reglamentariamente dicho artículo 9.5, al amparo de la habilitación general prevista en la disposición final segunda de la LIRPF. Por ello, entendemos que la habilitación es para desarrollar la norma pero no para introducir nuevas condiciones, requisitos o limitaciones no reguladas en la LIRPF, pues la habilitación reglamentaría no se encuentra incluida dentro del artículo 9.5.

A su vez, la Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, aprueba el modelo de declaración, 150, del IRPF del ré-

gimen especial de tributación por el IRNR, así como el modelo 149 de comunicación de la opción, de la renuncia a la misma y de la exclusión del régimen especial de tributación por el IRNR.

En el desarrollo reglamentario el ejercicio de la opción es más restrictivo. En efecto, en el artículo 114 del RIR se regula que el ejercicio de la opción para tributar por el IRNR deberá realizarse mediante la comunicación dirigida a la Administración tributaria, modelo 149, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la Seguridad Social o en la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen. Por tanto, la opción debe realizarse durante los primeros seis meses aunque no se haya adquirido todavía la condición de residente, bajo el requisito de los 183 días, tanto si se trata de seis meses continuados en el mismo año o repartidos en dos años sucesivos. En consecuencia, el requisito objetivo que marca el plazo para la opción no es la entrada en España sino la realización de la actividad y el alta en la Seguridad Social correspondiente.

Presentada la comunicación la Administración tributaria expedirá, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes, un documento acreditativo de la opción realizada que se acreditará ante las personas pagadoras de rentas al contribuyente sometidas a retención.

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 en el supuesto de cambio de residencia antes de adquirir la condición de residentes, en los términos establecidos en el artículo 87 del RIR.

Plazo especial transitorio para la opción

La disposición transitoria única del RD 687/2005, establece un plazo especial para los contribuyentes que hayan adquirido la residencia fiscal en 2004 o la adquirieran en 2005 como consecuencia de un desplazamiento realizado a España antes de la publicación de la Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio (BOE de 11 de junio).

Estos contribuyentes podrán ejercitar la opción dentro de los dos meses siguientes a la citada fecha de publicación, es decir, hasta el 11 de agosto de 2005.

Este plazo de dos meses también es aplicable a aquellos contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia antes de adquirir la condición de residentes, en los términos establecidos en el artículo 87 del RIR, con anterioridad a la entrada en vigor del RD 687/2005, es decir, antes del 12 de junio de 2005.

Período de vigencia de la opción

Este régimen especial se aplicará en el primer período impositivo en el que el contribuyente adquiera la residencia fiscal y durante los cinco períodos impositivos siguientes, excepto renuncia o exclusión del mismo. Por tanto, sólo existe una opción y al principio en los seis primeros meses.

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. La fijación del criterio de residencia exclusivamente por la regla de los 183 días implica que cuando se adquiera la condición de residente por cualquiera de los otros criterios establecidos en el artículo 9.1.b) de la LIRPF, núcleo de intereses económicos y vínculo familiar, no resultará aplicable el régimen especial.

Salida anticipada del régimen

a) Renuncia

La renuncia al régimen es irrevocable, por lo que no se podrá volver a optar por su aplicación.

La renuncia se presentará en los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos, modelo 149.

Los contribuyentes que hayan optado a la aplicación del régimen especial con efectos desde el año 2004 y deseen renunciar al régimen para el año 2005 podrán presentar la comunicación de la renuncia en el plazo de dos meses desde el 11 de junio, fecha de publicación de la Orden EHA/1731/2005.

b) Exclusión

Los contribuyentes que incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen sin que puedan volver a optar por su aplicación.

La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

En el plazo de un mes, desde que se incumplan las condiciones, se deberá comunicar la misma a la Administración tributaria a través del modelo 149.

Condiciones para su aplicación

Aquellos contribuyentes que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 9.5 de la LIRPF y en el 111 del RIR, podrán optar, una sola vez, por tributar por el IRNR, pero manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF a todos los efectos fiscales.

Las condiciones que se deben cumplir son las siguientes:

1. Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. Por tanto, da lo mismo que el desplazado provenga de un país con fiscalidad común o con baja fiscalidad.

2. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

Para el RIR se entenderá cumplida esta condición cuando:

— se inicie una relación laboral ordinaria, especial o estatutaria con un empleador en España;

— el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste;

— el desplazado no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Este requisito no exigido en la LIRPF no ha sido considerado como un exceso reglamentario en el dictamen del Consejo de Estado, de 26 de mayo de 2005, al proyecto de Real Decreto. La existencia de una organización económica o empresarial asimilable a un establecimiento permanente hace incompatible la misma con la obtención de rendimientos del trabajo.

3. Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Obviamente este requisito no implica que el desplazado trabaje exclusivamente en España por lo que también puede realizar trabajos fuera. Para ello, el RIR establece dicha compatibilidad en base a porcentajes de retribución. Así, con carácter general se cumple el requisito siempre que las retribuciones por los trabajos realizados fuera no superen el 15 por 100 del total de las retribuciones del trabajo. Este porcentaje se eleva al 30 por 100 cuando el desplazado asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, aunque la matriz sea no residente y no se presente declaración consolidada en España.

Por el contrario, se tomarán los días que efectivamente ha estado en el extranjero cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para calcular la retribución correspondiente a dichos trabajos.

4. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente. Para el RIR se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de las empresas, entidades o establecimientos permanentes anteriores. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

5. Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR. En el artículo 14 de la LIRNR se regula que estarán exentas de dicho impuesto las rentas exentas del artículo 7 de la LIRPF. A su vez, de dicho artículo 7 queremos recordar las exenciones correspondientes a la letra e), «Indemnizaciones por despido o cese del trabajador» y las de la letra p) «Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero». Por tanto, la obtención de cualquiera de estas dos rentas exentas determina la exclusión del régimen si se ha optado anteriormente, o, en su caso, la imposibilidad de opción.

Características del régimen especial

La deuda tributaria por el IRPF se determinará exclusivamente para las rentas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, con arreglo a las normas del IRNR, salvo lo dispuesto en el Capítulo I, «Elementos personales», de dicha Ley.

Reglas de cuantificación de la deuda tributaria

a) Forma separada de tributación. La renta obtenida en España tributará de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas, para los contribuyentes que opten por este régimen especial. Para estas rentas no hay acumulación de rentas con referencia a un período impositivo ni tributación con progresividad, objetivo perseguido por la norma.

b) Cuantificación de la base liquidable. Para cada renta se calculará la base liquidable de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 de la LIRNR, que regula la cuantificación de la base imponible para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Es decir, la renta se cuantifica por su importe íntegro, sin gastos deducibles, sin acumulación de rentas, sin aplicación de los mínimos personales y familiares del artículo 41 de la LIRPF y de ninguna de las reducciones a las

que se refiere el artículo 50 de la LIRPF, por trabajo, ascendientes, descendientes, discapacidad y aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

c) Cálculo de la cuota íntegra. La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable, según la fuente de renta, los tipos de gravamen previstos en el artículo 25.1 de la LIRNR, que son el 25 por 100 con carácter general, el 35 por 100 para las ganancias de patrimonio, y el 15 por 100 para intereses y dividendos y transmisión de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva. Esta cuota íntegra es de la que se detraerá el 33 por 100 para obtener la cuota íntegra autonómica o complementaria.

d) La cuota diferencial para estas rentas obtenidas en España será el resultado de minorar la cuota íntegra, así calculada, en las deducciones en la cuota a las que se refiere el artículo 26 de la LIRNR, deducciones por donativos del artículo 69.3 de la LIRPF y retenciones e ingresos a cuenta. También resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta en el período impositivo por el IRNR, antes de adquirir la condición de residente.

e) A las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del IRPF que hayan optado por la aplicación de este régimen especial les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 25.2 de la LIRNR, por lo que el adquirente residente estará obligado a retener e ingresar el 5 por 100 de la contraprestación acordada en concepto de pago a cuenta correspondiente al transmitente.

Por tanto, en su conjunto, vemos cómo el legislador para conseguir los objetivos perseguidos no tiene en cuenta para estas rentas las circunstancias personales y familiares ni los principios de igualdad y progresividad. Priman, en consecuencia, los principios de eficiencia y neutralidad.

Cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta

Los pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con las reglas del IRNR, al aplicársele los tipos de gravamen de este impuesto.

Obligados a retener

Están obligados a retener por las rentas satisfechas las personas y entidades a que se refiere el artículo 31 del IRNR. No obstante, estarán obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten sus servicios los contribuyentes, por las rentas que éstos obtengan en territorio español, cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 74.2.a) del RIR, es decir, para asegurar la práctica de la retención se establece que las entidades residentes serán las retenedoras cuando se satisfagan a estos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como por los establecimientos permanentes en los que prestan sus servicios cuando se satisfagan por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

El cumplimiento de las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 106 del RIR se realizará mediante los modelos de declaración previstos por el IRNR para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente.

Obligación de declarar y autoliquidar

Los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial tienen obligación de presentar declaración en el modelo 150, en el lugar y plazos previstos en la Orden EHA/1731/2005.

En cuanto a los plazos para presentar la declaración son los siguientes:

- a) General: el mismo que se apruebe cada ejercicio para la declaración del IRPF.
- b) Transitorio: la declaración por el año 2004, modelo 150 para el IRPF y el modelo D-714 por el Impuesto sobre Patrimonio por obligación real, podrán presentarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de pu-

blicación de la Orden de EHA/1731/2005, de 10 de junio (BOE de 11 de junio).

c) Transitorio especial: los contribuyentes que por el año 2004 hayan presentado la declaración por el IRPF en los modelos aprobados con carácter general están obligados a presentar la declaración por el modelo 150 por el año 2004, sin perjuicio de lo previsto en el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, de devolución de ingresos indebidos. Igualmente se aplicará el citado Real Decreto cuando se haya tributado en el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal y proceda tributar por obligación en el modelo D-714.

Tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio

Los contribuyentes que opten por la aplicación del régimen especial tributarán en el impuesto sobre el patrimonio por obligación real.

Certificado de residencia fiscal

Los contribuyentes que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España.

Cuando el contribuyente quiera aplicar las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, el Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar, a condición de reciprocidad, los supuestos en los que se emitirán tales certificados.

Tributación total por el IRPF de los impatriados

En el caso de una persona física que se desplace a España cumpliendo las condiciones para poder acogerse al régimen fiscal especial, y optase al mismo, su tributación por el IRPF sería la siguiente:

1. Por las rentas obtenidas en España tributaría por el régimen especial anteriormente analizado, con total separación del resto de sus rentas obtenidas fuera de España.

2. Por las rentas obtenidas fuera de España no tributa, con independencia de la tributación que corresponda en el país de la fuente de cada renta. Por tanto, sólo tributa por las rentas de fuente española.

3. El régimen fiscal especial para los trabajos efectivamente realizados fuera de España

Exención para los rendimientos derivados de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero

La redacción actualmente vigente de este artículo 7.p) de la Ley del Impuesto por la que se consideran exentos los rendimientos del trabajo es la siguiente:

1. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
2. 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.

La exención tendrá un límite máximo de 60.101,21 euros anuales. Reglamentariamente podrá modificarse dicho importe.

La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) del Reglamento de este Impuesto, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

En el análisis de su aplicación vamos a tener en cuenta las siguientes cuestiones:

Qué se entiende por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

Como el legislador con esta medida está intentando hacer más competitiva la movilidad geográfica internacio-

nal de los trabajadores residentes en España, entendemos que solamente resultará aplicable la exención cuando el trabajador haya realizado un desplazamiento físico fuera de España por cuenta de su empleador para la prestación de un servicio a un tercero, por lo que no sería aplicable cuando todo el trabajo se ha realizado desde España, se envía y factura al tercero no residente, sin ningún tipo de desplazamiento; igual consideración cabría aplicar al supuesto de un teletrabajador residente en España y que presta sus servicios para una empresa no residente.

Para quién se deben prestar dichos trabajos

Los trabajos en el exterior deben prestarse efectivamente para:

- Una empresa no residente.
- Una entidad no residente, entendiendo dentro de este concepto al Estado con todas sus divisiones políticas, entes públicos, organismos internacionales y entidades sin ánimo de lucro como las ONG, u otras organizaciones religiosas o no pero sin ánimo lucrativo.
- Un establecimiento permanente radicado en el extranjero, para lo cual podemos acudir para delimitar el concepto de establecimiento permanente a las siguientes fuentes: a) El convenio para evitar la doble imposición suscrito con el país correspondiente. b) A falta de convenio el concepto específico del artículo 13.1 de la LIRNR, y, con carácter subsidiario, el Modelo Convenio de la OCDE o el propio concepto del derecho tributario del país de la fuente.

Cuándo entendemos que dichos trabajos se realizan en el exterior efectivamente para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

Delimitar los supuestos específicos y concretos en los que el beneficiario sea una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en otro país es, quizá, el tema de mayor difícil concreción,

aunque como ya hemos señalado anteriormente se requiere un desplazamiento del trabajador al exterior y que su centro de trabajo, al menos temporalmente, esté también fuera de España. De acuerdo con la naturaleza de las operaciones internacionales podemos diferenciar entre dos grandes supuestos:

a) Las operaciones internacionales realizadas por una empresa residente con un tercero no residente sin vinculación de grupo mercantil.

En este caso, cuando se trate de un desplazamiento del trabajador como consecuencia de un contrato celebrado entre una empresa residente y otra no residente entendemos que la beneficiaria es la no residente, por lo que sería de aplicación el régimen de exención. Ésta es una de las finalidades de la norma, favorecer, en términos de competitividad internacional, las operaciones internacionales de las empresas residentes, como pueden ser los servicios de consultoría, asesoría, asistencia técnica en proyectos, sobre todo de ingeniería y construcción, etcétera.

b) Las operaciones internacionales realizadas por una empresa residente con un tercero no residente con vinculación mercantil en el ámbito de las operaciones intragrupo.

Cuando se trata de operaciones y servicios prestados por el trabajador desplazado para las empresas del grupo resulta más difícil delimitar con carácter general quién es el beneficiario, para lo cual podemos diferenciar entre empresas matrices residentes en España y residentes en el exterior. En ambos casos es muy frecuente el desplazamiento de los trabajadores a las filiales o a las matrices para prestar servicios muy variados y de características diferentes. Por ello podemos distinguir entre:

1. Matriz residente en España: servicios internacionales de apoyo a la gestión, dirección, organización y planificación de la actividad del grupo, que generalmente estará centralizada en la matriz residente, por lo que en los desplazamientos realizados al exterior por los trabajadores para la realización de estas actividades los servicios se prestan para todo el grupo de la matriz y no

sólo para la filial no residente, resultando beneficiario por tanto todo el grupo, al entenderse que se está trabajando efectivamente para la matriz residente.

2. Matriz no residente en España: cuando la empresa no residente destinataria de los mismos servicios es la matriz del grupo u otra filial no residente, se prestaría un servicio para el grupo pero fuera de España, siendo beneficiaria una empresa no residente, por lo que podría plantearse la aplicación del régimen de exención.

Obviamente, entendemos que el legislador no ha querido esta discriminación negativa, por lo que con independencia del país de residencia de la matriz del grupo, el requisito esencial es que la empresa del país a donde se desplaza el trabajador residente tiene que ser beneficiaria del trabajo realizado, debe incorporarle un valor añadido. Si el trabajo realizado efectivamente en el exterior beneficia a todo el grupo con carácter general, al no existir un beneficiario concreto se entiende que no se aplicaría la exención.

3. Servicios especiales de apoyo vinculados a la actividad concreta de la filial y que pueden estar más relacionados con su toma de decisiones y al cumplimiento de la normativa específica del país en el que opera. En estos supuestos podemos entender que la beneficiaria es la empresa no residente y no todo el grupo de manera directa.

En definitiva, desde esta perspectiva habrá que analizar caso por caso para determinar cuándo se cumplen todos los requisitos exigidos, en términos de beneficiario de los servicios prestados por el trabajador desplazado al extranjero, por lo que será indiferente quién asuma el coste del desplazamiento de dicho trabajador, la empresa residente, la no residente, y de que exista facturación entre ellas o un tercero del grupo. En el caso del régimen especial anterior hemos visto cómo en el artículo 111.d) del RIR se regula una relación causa-efecto en las operaciones intragrupo en cuanto a la relación laboral y contractual entre las partes, lo cual puede reducir el nivel de incertidumbre en la aplicación de la norma, regulación que en el caso del artículo 7.p) de la LIRPF no se ha producido.

Para la determinación del beneficiario serán válidos todos los medios de prueba admitidos en derecho.

Un posible criterio delimitador objetivo de cuando se ha prestado el servicio realmente para una empresa no residente podría ser que el coste del servicio fuese asumido y pagado por la destinataria no residente, con lo que el rendimiento del trabajo exento no generaría un gasto deducible en la sociedad residente. Pues bajo la hipótesis de que da lo mismo quién sea el pagador, la sociedad residente o un tercero no residente, si quien paga es la residente se produciría un doble incentivo: la obtención de una renta exenta para el preceptor, en el ámbito de una actividad puramente económica, y su consideración como gasto deducible en el pagador.

En el caso concreto de un grupo español residente con desplazamiento al extranjero de sus trabajadores ya ha habido un pronunciamiento de la Administración en consulta de la Dirección General de Tributos (2572-03, de fecha 30/12/03) en el siguiente sentido:

«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 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.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En primer lugar, debe señalarse que la interpretación de este requisito debe efectuarse teniendo en cuenta la finalidad de la norma: favorecer la competitividad de las empresas españolas.

Aunque *a priori* es difícil señalar unas reglas claras que puedan servir de guía para determinar

cuándo un trabajo se ha prestado para una empresa no residente, debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Es decir, que básicamente la norma se refiere a los supuestos de desplazamientos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional; ahora bien, cuando la citada prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, debe analizarse cada caso en concreto para determinar si realmente el destinatario o beneficiario de los servicios es una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, o si por el contrario se trata de servicios que redundan en beneficio de todo el grupo de empresas.

En este sentido, y de acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, podría considerarse que el destinatario o beneficiario es la filial no residente en los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero a desarrollar las funciones que se indican a continuación, en la medida que parece que generan un valor añadido a las mismas. En concreto se trataría de los departamentos de estudio (el personal técnico estudia y analiza los inmuebles disponibles para seleccionar el adecuado; preparan los proyectos y controlan la ejecución de las obras); decoración y escaparatis-mo (se desplazan al extranjero para definir la decoración de las tiendas: mobiliario, elementos decorativos,... etcétera); coordinación (definen la ubicación de las distintas colecciones en la tienda buscando la más eficiente ubicación de la mercancía); dirección de tiendas (examina la gestión de los puntos de venta); producto-país (colabora con el personal de las tiendas en la confección de pedidos, selección de productos,... etcétera); seguridad (asesoramiento a las tiendas en la elección de las medidas de seguridad de cada una).

Por el contrario, en los demás supuestos planteados en el escrito de consulta y en base a la información suministrada, no cabe entender que se trata de servicios prestados para las filiales no residentes, sino que estaríamos en presencia de actuaciones en las que el destinatario o beneficiario de los trabajos de los empleados desplazados es todo el grupo de empresas, como es el caso de actuaciones relacionadas con la fabricación de productos por la entidad residente en España, o cuando esas actividades se prestan en el marco de las funciones de dirección y/o supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, por cuanto que no parece desprenderse que esos desplazamientos generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente.»

Por el contrario, en el caso de un grupo no residente, con desplazamiento al extranjero de los trabajadores de la filial residente, en virtud de sendos contratos de prestación de servicios de apoyo a la gestión, la entidad asume la responsabilidad de apoyar a otras dos entidades del grupo residentes en el extranjero en las funciones de dirección y gestión, para lo que está previsto que diversos trabajadores de la entidad se desplacen periódicamente al extranjero a fin de cooperar en la gestión de las entidades no residentes. En compensación de dichas funciones, la entidad española percibirá una remuneración que se calculará en base al coste directo incurrido en la prestación de los servicios e incluirá, entre otras partidas, el coste salarial por el tiempo de desplazamiento, los costes de desplazamiento, alojamiento, etcétera, y un margen de mercado. También ha habido un pronunciamiento de la Administración en consulta de la Dirección General de Tributos (2559-03, de fecha 30/12/03) en el siguiente sentido:

«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 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.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En primer lugar, debe señalarse que la interpretación de este requisito debe efectuarse teniendo en cuenta la finalidad de la norma: favorecer la competitividad de las empresas españolas.

Aunque *a priori* es difícil señalar unas reglas claras que puedan servir de guía para determinar cuando un trabajo se ha prestado para una empresa no residente, debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Es decir, que básicamente la norma se refiere a los supuestos de desplazamientos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional; ahora bien, cuando la citada prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, debe analizarse cada caso en concreto para determinar si realmente el destinatario o beneficiario de los servicios es una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, o si por el contrario se trata de servicios que redundan en beneficio de todo el grupo de empresas.

En el supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta, se indica que los trabajadores se desplazan al extranjero a prestar las funciones derivadas de los “contratos de prestación de servicios de apoyo a la gestión” suscritos entre su empresa y otras dos entidades del grupo no residentes (una residente en México y otra en Italia), lo que nos llevaría a distinguir las siguientes situaciones:

— Que los servicios prestados cumplen los requisitos antes señalados para entender que estamos en presencia de una actividad que redunde en beneficio de la entidad no residente, partiendo de la premisa de que los servicios generen un valor añadido a las entidades no residentes, en cuyo caso podría entenderse que se trata de trabajos prestados para la entidad no residente.

— En caso contrario, por no tratarse de una auténtica prestación de servicios entre las empresas vinculadas, no se entendería que se trata de trabajos prestados para una entidad no residente. En este sentido, debe tenerse en cuenta que, con carácter general y sin perjuicio de lo anterior, en las funciones de dirección y/o supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, no cabe entender que se genera un valor añadido a la empresa o entidad no residente.»

A qué tipos de rendimientos del trabajo se aplica la exención

En el artículo 16 de la Ley del Impuesto se define el concepto de rendimientos íntegros del trabajo, pero entendemos que la exención no es aplicable a todos ellos sino exclusivamente a los que se refiere en su apartado 1, donde se definen los rendimientos del trabajo, por naturaleza, derivados de una relación laboral, general o especial, o estatutaria, y que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Por tanto, quedarían fuera de su ámbito de aplicación los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, que por expreso mandato legal se califican como rendimientos del trabajo, como los derivados de impartir cursos, conferencias y seminarios en el extranjero; elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho para su explotación a un tercero no residente, y las becas no exentas por estudios en el extranjero a que se refiere el artículo 7.i). En el caso de las becas, así lo ha manifestado expresamente la Administración al entender que el be-

cario no realiza ningún trabajo para el centro de estudios o investigación (Consultas de la DGT 0420-01; 0422-01 y 0685-01). Es decir, un criterio delimitador sería si a los rendimientos del trabajo les resulta aplicable o no el régimen de dietas del artículo 8 del RIR.

Sin embargo, sí sería aplicable la exención cuando la retribución sea consecuencia de colaboraciones en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro realizadas en el exterior, pues para dar cobertura a estas colaboraciones se introdujo específicamente la referencia a las entidades.

Impuesto de naturaleza idéntica o análoga

Como el legislador ahora sólo exige que exista en el país de la fuente un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF, con desaparición del requisito de tributación efectiva mínima en dicho país, y no se trate de un país o territorio calificado como paraíso fiscal, el tema está en delimitar cuándo estamos en cada país ante un impuesto de naturaleza idéntica o análoga. Así, en el título preliminar de la ley del Impuesto «Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación» se regulan los elementos definitorios básicos del impuesto, que podemos sintetizar en impuesto directo, personal, sintético, progresivo y de renta mundial. Pues bien, como estamos refiriéndonos a la aplicación de la exención en relación con rendimientos del trabajo tendrían cabida impuestos no sintéticos sino de producto que graven las nóminas, no progresivos y no de renta mundial, incluso aunque las rentas del trabajo en el país de la fuente no estén sometidas a tributación. En este sentido en las consultas (2559-03 y 2572-03) de la DGT ante la cuestión de si es necesario que los rendimientos correspondientes a los trabajos efectivamente prestados en el extranjero sean gravados en el país o territorio en el que se presten contesta 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».

Cuando exista Convenio de Doble Imposición con el país de destino del trabajador se puede entender que existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, como así se deduce de la modificación realizada por la LIS, en el artículo 21.1.b). Así, señala que a estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, si quiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla.

Cuantía de la renta exenta

La exención tendrá como límite máximo la cantidad de 60.101,21 euros anuales, que reglamentariamente podrá modificarse. La exención se aplica sobre el concepto de rendimientos íntegros, sean dinerarios o en especie, cualquiera que sea la denominación que adopten: generales, específicas o compensatorias por número de días desplazados al extranjero, así como cualquiera que sea el pagador, la empresa española o una tercera contratante. Incluso estaría incluida la parte de la retribución variable anual correspondiente a los días de desplazamiento al exterior manteniendo la proporcionalidad adecuada. Las cantidades percibidas por encima de dicha cuantía no se considerarán exentas.

En las citadas consultas (2559-03 y 2572-03) de la DGT ante la cuestión de la cuantificación de la renta exenta manifiesta que «Lógicamente, cuando el trabajador efectúa varios desplazamientos al extranjero a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos.

En el escrito de consulta se alude a la posibilidad de aplicar un criterio de reparto proporcional para determinar el importe de los rendimientos devengados por

los trabajos realizados en el extranjero; en principio, podrá tomarse un criterio de reparto proporcional (número de días en el extranjero/número total de días del año), computándose en el denominador no sólo los días hábiles del año sino el número total de días del año.»

En consecuencia, los días festivos que existan durante el período que dure el desplazamiento también serán objeto de cómputo para cuantificar los días cuyas rentas dan derecho a la aplicación de la exención.

Incompatibilidad de la exención para los contribuyentes destinados en el extranjero con el régimen de excesos excluidos de tributación del artículo 8.A.3.b) del Reglamento del Impuesto cualquiera que sea su importe. Posibilidad de opción entre uno u otro régimen

Esta incompatibilidad con el régimen de excesos que vamos a analizar implica que la exención es compatible con el resto de supuestos a los que se aplica el régimen de dietas y que como hemos señalado anteriormente nos sirve para delimitar a que rendimientos del trabajo se aplica la exención.

El artículo 8.A.3.b).4.º del Reglamento del Impuesto, establece que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen, entre otras cantidades:

«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 5 de este Reglamento».

Para delimitar la aplicación de este régimen de excesos analizaremos los siguientes aspectos:

a) El concepto de destino en el extranjero hace referencia al hecho real de que el centro de trabajo y permanente ha sido desplazado al extranjero para el trabaja-

dor, por lo que no es un trabajo coyuntural o temporal y que una vez finalizado se vuelve a España.

En este sentido se ha manifestado la DGT (Consultas 0937-99; 0510-01 y 0624-01) al señalar que «Para que resulte de aplicación el régimen de excesos, es necesario que se den las siguientes condiciones:

- a) Que se trate de empleados con destino en el extranjero, y
- b) Que debe tratarse de contribuyentes que tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Reuniéndose todas y cada una de estas circunstancias, los “excesos” que se perciban sobre lo que percibirían de haber estado destinados en España tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen.

Para ello 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 determinado y, una vez finalizado el mismo, retorna a su lugar de trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma, ya que no hay que olvidar que en estos casos no opera el límite de los 183 días para que las dietas dejen de estar exentas.

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 183 días en el mismo municipio, ya que en otro caso no tendría sentido la excepción.

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 del trabajo habitual.

Es por ello, que resultará de aplicación el régimen general de dietas.»

- c) Cuantificación del exceso exento: habrá que tener en cuenta lo que se percibiría en España en ese año de continuar trabajando aquí en las mismas funciones y compararlo con las diferentes cantidades percibidas en el extranjero por el cambio de destino (DGT, Consulta 0624-01).

Aplicación de la exención a efectos de determinar el tipo de retención

A estos efectos, y teniendo en cuenta que no están sujetas a retención las rentas exentas, «la entidad deberá calcular las retribuciones de acuerdo con la previsión de que disponga, de esta manera, podría partirse del número de desplazamientos efectivamente realizados en el ejercicio anterior, pero siempre previendo los que se van a realizar durante el año siguiente, y, en todo caso, aplicando el mecanismo de regularización previsto en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero» (DGT, consulta 2559-03).

Supuestos especiales de entrada y salida con cambio de residencia y trabajadores transfronterizos

- a) Cuando se trate de trabajadores que siendo residentes, por cambio de destino al extranjero dentro de una relación laboral, obtengan rentas tanto en España como en el extranjero durante ese período impositivo anterior a la pérdida de la condición de residente, cumplidos los requisitos analizados cabría entender aplicable la exención para esa parte de renta obtenida como consecuencia de un desplazamiento al exterior y de un trabajo efectivamente prestado a una empresa no residente beneficiaria del mismo.

- b) Cuando se trate de trabajadores que siendo no residentes, por cambio de destino a España dentro de una relación laboral, adquieran la condición de residen-

tes, obtengan rentas tanto en España como en el extranjero durante ese período impositivo en el que adquiere la condición de residente, en este caso especial aunque haya un trabajo prestado efectivamente en el extranjero para una empresa no residente, durante la parte del período impositivo que estuvo fuera de España, no ha habido un desplazamiento del trabajador de España al exterior con dicha finalidad. Lógicamente éste no es el desplazamiento que ha querido incentivar fiscalmente el legislador.

c) Trabajadores transfronterizos con Francia y Portugal y residentes en España.

En los convenios para evitar la doble imposición suscritos con Francia (BOE de 12-06-1997) y con Portugal (BOE de 17-11-1995) los trabajadores que, residiendo en un Estado, se desplazan diariamente a su lugar de trabajo en el otro Estado, se someten a tributación únicamente en el Estado de residencia. Por tanto, los trabajadores que residiendo en España se desplazan diariamente a trabajar a Francia o a Portugal tributan exclusivamente en España por las rentas del trabajo obtenidas en dichos países y con aplicación de la exención correspondiente, en la medida en la que se cumplan los requisitos establecidos.

Así, en relación con las rentas obtenidas en Portugal por un trabajador residente en España la DGT (Consulta 1471-99) ha entendido «que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 15 del Convenio Hispano-Portugués para evitar la doble imposición, de 26 de octubre de 1993 (BOE 7 de noviembre de 1995), los rendimientos obtenidos por una persona residente fiscalmente en España, como remuneración a un trabajo realizado en Portugal, pueden someterse a imposición en Portugal, sin perjuicio de que tengan que declararse en España, donde se aplicarán las disposiciones para evitar la doble imposición previstas en el artículo 23 del Convenio.

Sin embargo, si el perceptor permanece en Portugal menos de 183 días, durante un período impositivo, y las retribuciones no son satisfechas por un empleador residente en Portugal o por un establecimiento permanente

situado en dicho país, las remuneraciones que perciba por el trabajo realizado en Portugal no pueden someterse a imposición en ese Estado, tributando sólo en España.

Cuando se trate de trabajadores fronterizos que, viviendo habitualmente en España, se trasladen a Portugal a realizar su trabajo, sólo podrán someterse a imposición en España las remuneraciones a su trabajo, con independencia del tiempo que dure el trabajo y de quien sea el pagador de las retribuciones que perciban por el mismo (artículo 15.4 del Convenio).

En consecuencia, si la persona sobre la que versa la consulta es considerada residente fiscalmente en España, las remuneraciones que perciba por su trabajo en Portugal, siempre estarán sometidas a imposición en España, junto con el resto de su renta.

Si dichas remuneraciones pudieran someterse a imposición en Portugal, de acuerdo con lo expuesto más arriba, para evitar la doble imposición, España permitirá las deducciones correspondientes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23 del Convenio».

El régimen de dietas exentas como consecuencia del desplazamiento o destino de trabajadores al extranjero

Cuando los trabajadores se desplazan fuera de su centro de trabajo por cuenta de su empleador, la Ley del Impuesto y su Reglamento siempre han considerado que tales gastos son por cuenta de la empresa o entidad que ordena el desplazamiento por lo que se consideran dietas exceptuadas de gravamen.

Dietas exceptuadas de gravamen

En este sentido, el artículo 8 del RIR establece que a efectos de lo previsto en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites siguientes:

1. Asignaciones para gastos de locomoción.

Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,17 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

2. Asignaciones para gastos de manutención y estancia.

Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

— Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.

Por gastos de manutención 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

— Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos

de manutención que no excedan de 48,08 euros diarios, cuando se trate de desplazamiento al extranjero.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 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.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

b) Régimen de excesos que tienen la consideración de dieta exceptuada de gravamen:

— 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 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.

— 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.

— 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.

— 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.

Este régimen de excesos será incompatible con la exención prevista en el artículo 5 del RIR que regula la exención de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero a que se refiere el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto. A su vez, a estos desplazamientos al extranjero por cambio de destino no les resultará de aplicación el período máximo de desplazamiento de nueve meses para la exclusión del régimen de dietas.

3. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos estarán sujetas a gravamen.

Gastos de locomoción y manutención que son deducibles

Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,17 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención, los importes de 48,08 euros diarios, cuando se trate de desplazamiento al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se registrarán por los requisitos anteriormente analizados.

Este régimen especial de dietas sólo es aplicable cuando se trate de relaciones laborales especiales generadoras de rendimientos del trabajo y la empresa no realice compensación de los gastos de locomoción y alojamiento que, como han sido pagados por el trabajador, por vía reglamentaria se regula su consideración como gasto deducible para obtener los rendimientos netos del trabajo.

Sin embargo, los gastos de estancia sí que deben ser resarcidos por la empresa.

Cantidades abonadas por traslado

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.

Esta regla sería aplicable a los desplazamientos al extranjero, incluso aunque originen un cambio de residencia habitual de España a otro país, si cuando se realiza el cambio en ese período impositivo se es contribuyente por este impuesto.

Tripulantes inscritos en el registro de buques de Canarias

Para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras Canarias, contribuyentes del IRPF, tendrá la consideración de renta exenta el 50 por 100 de los rendimientos del trabajo que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en los citados buques, de acuerdo con el artículo 75 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción dada al mismo por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.