



INFORME

Aplicación a los trabajadores de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo – AECID - de la exención del artículo 7.p del IRPF, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos del trabajo obtenidos efectivamente en el extranjero.

2008
Madrid



Contenido

I. PLANTEAMIENTO Y FUNDAMENTO JURIDICO	3
II. AMBITO SUBJETIVO	8
III. AMBITO OBJETIVO:.....	10
A) REQUISITOS CUALITATIVOS:	10
1. Realización efectiva del trabajo en el extranjero	10
2. Consideración del trabajador como residente en España.....	11
3. Trabajo prestado para una empresa o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero	13
4. Aplicación de un Impuesto de naturaleza análoga o idéntica al IRPF	17
5. Tipos de rendimientos de trabajo a los que se aplica la exención	20
6. Incompatibilidad con el régimen de dietas y excesos excluidos de tributación	21
B) REQUISITO CUANTITATIVO: RENDIMIENTOS OBTENIDOS CON EL LÍMITE DE 60.100 EUROS.....	23
IV. REFERENCIAS LEGALES, BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DE INTERNET.....	25

I. PLANTEAMIENTO Y FUNDAMENTO JURIDICO

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 los agentes económicos españoles, lucrativos y no lucrativos. Aunque la mayor parte de las medidas se articulan buscando efectos a través del Impuesto sobre Sociedades y la tributación de las rentas obtenidas en España por los no residentes, siempre teniendo en cuenta la incidencia de los convenios suscritos por España para evitar la doble imposición internacional, el IRPF tiene mucha importancia cuando nos referimos a los necesarios desplazamientos de las personas físicas.

El artículo 7.p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, estableció un régimen especial de exención para los rendimientos del trabajo obtenidos por servicios prestados efectivamente fuera de España, siempre que la actividad laboral se realizase para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y que existiera una tributación efectiva en el país de la fuente por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. El artículo 5 de su Reglamento desarrolló esta disposición incorporando un límite cuantitativo de hasta 21.000 euros (3.500.000 de las antiguas pesetas) y la incompatibilidad con el régimen de excesos del Reglamento.

Posteriormente el Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de junio, modificó la redacción original suprimiendo el requisito de la tributación efectiva e incorporando a nivel legal el límite cuantitativo de exención que lo elevó a los 60.101 euros (10.000.000 de las antiguas pesetas) y la incompatibilidad con el régimen de excesos del artículo 8 del Reglamento.

El Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, adaptó el artículo 5 del Reglamento a los nuevos requisitos legales e introdujo como novedad que la exención también fuera aplicable cuando los trabajos se prestasen a una entidad no residente en España, y no sólo a empresas como había sido hasta la fecha. La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, incorporó a nivel legal que los trabajos

realizados para una entidad no residente pudieran acogerse a este régimen especial. En ese momento se consideró por primera vez que los trabajos para empresas o entidades sin fines de lucro hechos por trabajadores de empresas o de entidades no lucrativas eran equiparables en este derecho. La AECID, la FIIAPP y las ONGs, entre otros, debían beneficiar a sus trabajadores con la aplicación de esta norma.

Finalmente la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, que está vigente desde el 1 de enero de 2007, pareció restringir el ámbito de aplicación de la exención de una forma ciertamente criticable, aunque las recientes aclaraciones de la AEAT de octubre de 2007 para los trabajadores de la cooperación, las estimaciones generalizadas en una mayoría de administraciones de hacienda de España, y algunas sentencias de Tribunales Económicos Administrativos que ya empiezan a aparecer, vienen a confirmar, por si quedase alguna duda, la aplicación de la exención al colectivo de los trabajadores en el exterior de la cooperación española, sin hacer distinciones del tipo de entidad contratante.

Por consiguiente, consideramos que el precepto en cuestión tiene como objeto principal incentivar la internacionalización del capital humano con residencia en España, que pretende conseguirse reduciendo la presión fiscal de los trabajadores residentes fiscales en nuestro país que se desplazan al extranjero, lo que por ende, favorecerá de forma indirecta la competitividad de nuestras empresas y entidades (con o sin ánimo de lucro) en el exterior. En el caso que nos ocupa, no debe tampoco perderse de vista que la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por el trabajador de la cooperación española redundará en la entidad pagadora de la renta (en cuanto que fomentará los desplazamientos de trabajadores a países en vías de desarrollo), amén de los beneficios de toda índole que reportará al país que con grandes necesidades económicas es receptor de la labor de cooperación para el desarrollo.

Además, el desplazamiento al extranjero favorecerá la formación de experiencia laboral en el exterior que posteriormente revertirá, con ocasión de su retorno a nuestro país, en beneficio de

un más eficiente desarrollo de nuestro sector productivo e institucional. A la vista de esta justificación, podría afirmarse que los dos requisitos establecidos por el legislador, a los que más adelante haremos referencia, (existencia de un impuesto idéntico o análogo al IRPF y concurrencia de un Convenio de Doble Imposición), resultan contradictorios con la finalidad de la exención (internacionalización del capital humano). Téngase en cuenta, además, que esta internacionalización donde mayor interés ofrece es en los países emergentes o en vías de desarrollo y son precisamente estos países los que con carácter general no tienen suscritos convenios para evitar la doble imposición internacional con España.

Así las cosas, la redacción vigente desde 2007 señala que se entiende cumplido el requisito de la existencia en el territorio donde se realicen los trabajos de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al tributo sobre la renta español “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”. Bien es cierto que posteriores aclaraciones de la AEAT han calificado esta condición como de suficiente pero no necesaria, evitando la discriminación que lo contrario supondría.

En el caso de los trabajadores de la AECID, el uso del concepto fiscal “establecimiento permanente” y algunas interpretaciones muy forzadas sobre la consideración de las dietas y “excesos”, son los aspectos que en ocasiones pueden provocar confusión. La lamentable redacción de la consulta vinculante V2669-07, tanto en su planteamiento por la AECID como en la respuesta dada por la Subdirección General de Política Tributaria, ha dado pie a algunas desestimaciones por administraciones poco avezadas en la aplicación de la norma.

Este informe pretende sistematizar los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 7.p del IRPF para los trabajadores de la AECID, proponiendo los argumentos que demuestran la improcedencia de que se les siga reteniendo en las nóminas y animando a reivindicar este derecho en la administración tributaria y en los tribunales de justicia.

No es un argumento menor a los efectos de este informe que la no aplicación de esta exención a los trabajadores de la AECID puede ser valorado como una discriminación desde la óptica del principio de igualdad proclamado en el artículo 14 de nuestra Constitución. En efecto, es doctrina del Tribunal Constitucional que una norma no debe establecer diferencias entre distintos ciudadanos salvo que existan causas objetivas y razonables para establecer esas diferencias. Y una vez admitida la exención para los trabajadores de ONGs, para los funcionarios que se movilizan a través de la FIIAPP, para los militares que realizan tareas humanitarias y para los trabajadores de empresas, no parece muy igualitario que no se admita para este colectivo. El tratamiento fiscal diferenciado por privilegiado de los miembros de misiones diplomáticas puede que si que tenga una justificación, pero no es el caso.

La redacción vigente del artículo 7.p de la ley del IRPF es la siguiente:

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

1º) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, 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.

2º) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe.

El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”



Por último, es obvio señalar que las modificaciones normativas que pudieran hacerse en el futuro hacen del análisis legal y las recomendaciones que figuran en este informe sólo sean aplicables para pedir devoluciones en los ejercicios 2004 al 2008.

II. AMBITO SUBJETIVO

La exención regulada en el artículo 7.p) LIRPF resulta aplicable a los contribuyentes del artículo 8.1.a) del citado cuerpo legal, es decir, personas físicas que tengan su residencia fiscal en territorio español, y que se desplacen al extranjero para realizar un trabajo por cuenta ajena de conformidad con los requisitos que expondremos a continuación.

Se excluye en consecuencia su aplicación:

- para los diplomáticos y funcionarios de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero (art. 8.1.b) y 10 LIRPF);
- para los contribuyentes de nacionalidad española que se trasladen a un paraíso fiscal (art. 8.2 LIRPF); y
- como regla general para los trabajadores (más conocidos vulgarmente como “impatriados”) que se desplacen a territorio español en los términos que establece el actual artículo 93 LIRPF.

En mayo de 2006 se publicó el Estatuto de los cooperantes (Real Decreto 519/2006, de 28 de abril; BOE de 13 de mayo), cuyo objeto era determinar sus específicos derechos y obligaciones, régimen de incompatibilidades, formación y diversas prestaciones sociales. Su aparición ha provocado cierta confusión respecto a su incidencia en la aplicación del artículo 7.p a este colectivo, cuando la realidad es que en todo su desarrollo, como no podía ser de otra forma por su rango normativo, no aborda cuestiones fiscales. Por tanto, debe quedar claro que siempre que hablamos de trabajadores de la AECID en este contexto partimos de una consideración primaria como contribuyentes.

Conviene recordar que los rendimientos del trabajo percibidos por trabajadores no residentes en España, cuando desempeñan su trabajo en el extranjero, no se consideran renta obtenida en España aunque sean pagados por una entidad española. Es decir, esos



rendimientos no están sujetos a tributación, ni a retención ni a obligación de información.

III. AMBITO OBJETIVO:

A) REQUISITOS CUALITATIVOS:

1. Realización efectiva del trabajo en el extranjero.

Según se extrae de la doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos en las consultas nº 2559-03, de 30 de diciembre de 2003; la nº 2572-03, de 30 de diciembre de 2003; la nº 0135-05, de 28 de marzo de 2005; y la nº 0187-05, de 2 de mayo de 2005, la aplicación del supuesto requiere de un doble requisito:

- existencia de un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español.
- que el centro de trabajo se ubique al menos de forma temporal fuera de España.

En consecuencia, el presupuesto de hecho de la norma no se cumple cuando concurra sólo uno de los dos requisitos, excluyendo la aplicación de la exención cuando pese a que el destinatario sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España, o viceversa. Así las cosas, no cabría la aplicación de la exención cuando el trabajo se ha realizado desde España y se envía factura al tercero no residente sin ningún tipo de desplazamiento, o cuando el trabajador desplazado presenta a la entidad no residente los trabajos previamente realizados en nuestro país.

Por último, la carga de la prueba sobre el desplazamiento del trabajador al extranjero, y de los días efectivos en su caso de permanencia en el exterior, corresponde al administrado, conforme al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (“quien haga valer su Derecho –en nuestro caso la aplicación de la exención- debe probar los hechos constitutivos del mismo”). Para la acreditación de este hecho fáctico el contribuyente podrá utilizar cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En los supuestos de estancias cortas y de contratos con entidades extranjeras (llegado el caso), podría aportarse por el trabajador o/y la entidad, entre otros medios de prueba:

- el contrato laboral de dependencia que acredite la relación laboral con la empresa o entidad extranjera (management fees), etc.,
- los justificantes que acrediten el desplazamiento (billetes de avión o de cualquier otro medio de transporte), el alojamiento (facturas de hotel o del lugar de la estancia), o la manutención (facturas de comedores de empresa y restaurantes);
- u otros medios de prueba: documentación relativa al trabajo realizado en el extranjero, informes emitidos, memorandums de reuniones, actas de juntas en el que se pruebe la asistencia del desplazado, etc.

A su vez para los supuestos de estancias largas, tal como sucede generalmente en el ámbito de la AECID, podría también aportarse los proyectos de cooperación entre las entidades española y extranjera, el contrato laboral con el trabajador, el visado y permiso de residencia del Estado de destino, etc. En definitiva, la forma que tendría la entidad pagadora de demostrar este requisito es sumamente sencillo.

2. Consideración del trabajador como residente en España

Lo primero que hay que dilucidar es la residencia fiscal del trabajador. En caso de tener la consideración de residente fiscal en España estaría sometido a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español (IRPF) y sobre la totalidad de la renta mundial obtenida, sin perjuicio de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF en las condiciones que éste prevé.

En caso de no ser considerado como residente fiscal en nuestro país, independientemente de su tributación en el país de

residencia, sólo estaría sometido a tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y sólo por la parte de la renta obtenida en España.

Ha de entenderse que el contribuyente ha de ser residente en España por el cumplimiento de alguno de los puntos de conexión del artículo 9 de la Ley del Impuesto:

- permanencia territorial durante más de 183 días al año (para aquellos casos que el desplazamiento al extranjero tenga una duración inferior al año); o bien aún siendo superior,
- por radicar en nuestro país, el núcleo principal de sus intereses económicos (v.gr. porque la totalidad o la mayor parte de la renta se perciba en nuestro país lo que se producirá por ejemplo cuando el trabajador de la AECID reciba la retribución directamente desde España); o por último,
- por seguir residiendo en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad.

Teniendo en cuenta que los destinos en el extranjero de los trabajadores de la AECID tienen un carácter temporal, que los desplazamientos se realizan para coordinar y promover proyectos o programas de ayuda al desarrollo, con incompatibilidades en cuanto a las actividades que pueden realizar en los países o territorios de destino, lo que supone que, normalmente, van a mantener en territorio español el núcleo de sus intereses económicos, se considera que debe normalmente seguirse el criterio de que estos trabajadores mantienen su condición de residentes fiscales en España, con independencia de la duración de su estancia en el país de destino. Esto supone que serán calificados como contribuyentes por el IRPF español.

Por otra parte, es una prueba indudable de que el núcleo principal de sus intereses económicos está en España el hecho de que estén cotizando a la seguridad social española, y, por tanto,

pagando para tener en el futuro una prestación por desempleo, jubilación y asistencia sanitaria cuando tengan necesidad.

Sólo si el trabajador acredita ser residente fiscal en otro país (que no tenga la consideración de paraíso fiscal), mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del mismo, sería considerado como no residente y, en consecuencia, calificado como contribuyente por el IRNR, pero sólo por sus rentas obtenidas por trabajos realizados en España. Entendemos que este supuesto va a ser excepcional, aunque se deben tomar las medidas adecuadas para su constatación.

También conviene aclarar que las ausencias esporádicas o temporales se computan como periodo de permanencia en territorio español, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. A la inversa las estancias esporádicas o temporales en España, no deben minorar el período que se considera trabajado en el exterior.

Debemos reiterar que si bien la permanencia en territorio español durante más 183 días en un año natural convierten a una persona en residente fiscal en España, las estancias en otro u otros países o territorios durante más de 183 días en un año natural no convierten necesariamente a una persona en un no residente.

Por último, dos comentarios que sirvan para evitar leves confusiones. En primer lugar, conviene mencionar que la condición de contribuyente por el IRPF español se determina por años naturales completos. En segundo lugar, es necesario distinguir entre la residencia civil y la fiscal, ya que cada una tiene sus procedimientos administrativos de acreditación. En este informe siempre nos referimos a la residencia fiscal.

3. Trabajo prestado para una empresa o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero

El artículo 7.p) de la LIRPF resulta aplicable cuando el destinatario del trabajo prestado por el sujeto que se desplaza al extranjero sea una empresa o entidad no residente, o bien el trabajo se realice en un establecimiento permanente radicado en el

extranjero. Lo primero que debemos llamar la atención es sobre el carácter dual de esta condición, pero como alternativa entre dos posibilidades.

Así, podrían ser receptoras de los trabajadores desplazados:

- a. Empresas privadas no residentes;
- b. Entidades públicas no españolas en sus distintas divisiones administrativas, así como otros entes sin ánimo de lucro, como asociaciones y fundaciones (v.gr. ONG's); y por último,
- c. Establecimientos permanentes radicados en el extranjero, acudiendo para la definición del concepto de éste en primer lugar, al Convenio de doble imposición que tenga firmado España con el país de destino del trabajador; y a falta de convenio, a la definición contenida en el artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

La Ley del Impuesto no condiciona la exención a que la entidad contratante en el extranjero haya de ser independiente de la que trabaja hasta esa fecha en España por lo que entendemos que donde la Ley no distingue, nosotros no debemos distinguir.

Según el artículo 13.1.a del 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, una persona física o jurídica actúa a través de establecimiento permanente 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 toda 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 entiende que constituyen establecimientos permanentes 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 exploración o de extracción de recursos

naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.”

La consulta vinculante nº 193/2004, del 31 de marzo de 2005, de la Dirección General de Tributos, a pregunta de la FIIAPP, facilita una interpretación al hecho de qué se considera trabajar para una entidad no residente. Conviene recordar en este punto que la FIIAPP es una Fundación del sector público estatal que se dedica a la cooperación internacional en diversos aspectos relacionados con lo que se conoce como gobernabilidad, que en su Patronato figuran varios altos cargos de la AECID y que recibe una cuantiosa partida presupuestaria de la AECID para ejecutar proyectos de cooperación de especial relevancia por su tipo de ejecución o por tener un interés significativo para la cooperación española. Es decir, que esta entidad forma parte del sistema de gestión de la cooperación española, dependiendo en cierta medida de la AECID, y tiene una especial relación con el alto funcionario de la administración española que en ocasiones hace tareas de cooperación.

En este caso de la FIIAPP en cuestión, trabajadores vinculados al sector público realizan tareas de cooperación en temas de gobernabilidad con otros países, en sus territorios, en períodos cortos, y se considera que su actividad se realiza en “beneficio” de entidades no residentes. Con el hecho de que exista una entidad o un grupo de personas que se beneficien de esa actividad ya se entiende que se trabaja a favor de entidades no residentes. En el mundo de la cooperación internacional este aspecto queda fácilmente acreditado, los beneficiarios son no residentes.

En la citada consulta vinculante, al no existir una sede estable donde se realizan las actividades, ésta interpretación viene a suponer un desdoblamiento en dos condiciones alternativas para el cumplimiento de este requisito, o se trabaja en beneficio de entidades no residentes o se tiene un establecimiento permanente. Y esta interpretación parte de un hecho lógico elemental de primera magnitud, si el legislador hubiese querido que se cumpliesen las dos condiciones, en la redacción hubiese introducido una “y” pero no una “o”. En el caso de los trabajadores en el exterior de la



AECID, se cumplen habitualmente las dos condiciones, como ahora demostraremos.

Es por ello que la consulta de la AECID a la SG de Política Tributaria con número V2669-07 es especialmente desafortunada en su respuesta. Toda la argumentación se basa en el hecho de que una embajada no puede ser un establecimiento permanente, olvidándose del doble hecho que tenía que haber analizado, el de trabajar en beneficio de una entidad no residente o en un establecimiento permanente.

Desde el punto de vista de qué es un establecimiento permanente, la consulta comete dos errores de bulto. En primer lugar, no considera la posibilidad de que aunque la AECID dependa funcionalmente del Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación hay ocasiones en que las OTCs no se ubican en las embajadas. Este hecho “físico” no tiene mayor importancia a nuestro entender, pero demuestra el poco interés que el órgano que tiene que responder se ha tomado en la tarea.

En segundo lugar, la ley que se cita en la consulta, el art.13.1 del TRLIRNR, no dice “una explotación económica”, dice “las rentas de actividades o explotaciones económicas” cuando se refiere a los establecimientos permanentes. Puede ser cierto que en las embajadas no se realizan históricamente ese tipo de actividades, pero desde que coordinan y a veces acogen las actividades vinculadas con la cooperación parece claro que si realizan actividades económicas, aunque sean no lucrativas.

El que las personas que trabajan en las OTCs no sean funcionarios en activo, salvo en contadas situaciones, también aporta otro argumento sobre cómo la administración pública adopta la organización de recursos humanos necesaria para desarrollar una actividad económica. Y ello no es casual o circunstancial, sino con el ánimo claro de mostrarse de forma diferenciada respecto de la estructura funcional habitual, que hace otras cosas, quizás no enmarcadas en lo que ahora nos interesa demostrar.

Desde el punto de vista de trabajar en beneficio de una entidad no residente el órgano consultado directamente obvia la

cuestión. Es evidente que no le interesa, si de decir que no se trata, aunque sea notoria la consulta vinculante que realizó la FIIAPP en la que, como ya hemos dicho, funcionarios españoles desplazados a otros países de forma temporal – semanas – están exentos aunque no tienen establecimiento permanente.

Como ya decíamos anteriormente, debe entenderse que la carga de la prueba para acreditar el presunto “beneficio” que reporta el trabajador en su nuevo destino corresponde al administrado conforme al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”), debiendo ser válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Con este objeto, la Administración Tributaria podrá requerir en el marco de la obligación de suministro de información del artículo 93 de la Ley General Tributaria que las empresas o entidades pagadoras y receptoras del trabajador aporten todos aquellos elementos probatorios que sirvan para documentar este hecho. En el caso que nos ocupa, podría aportarse entre otros medios de prueba, los acuerdos mixtos de cooperación suscritos con los países en los que se trabaja.

4. Aplicación de un Impuesto de naturaleza análoga o idéntica al IRPF

La actual redacción del precepto sólo exige que en el lugar de destino del trabajador exista un impuesto de naturaleza análoga o idéntica a nuestro Impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero en ningún caso que se haya efectivamente tributado por dichas rentas en el lugar de destino, tal como sucedía inicialmente en la redacción originaria dada por la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 1998. Por este motivo se da de hecho un supuesto de “doble exención”, exonerándose la renta en el Estado de la fuente así como en el de la residencia. En esta línea, se han manifestado las consultas de la Dirección General de Tributos números 2572/2003 y 2559/2003, de 30 de diciembre de 2003; y V0551-05, de 31 de marzo de 2005.

Obsérvese que de no existir este supuesto de exención dicha renta podría quedar gravada dos veces conforme a la normativa de los Estados de la residencia y de la fuente, por lo que el trabajador siempre tendría derecho a practicarse la deducción por doble imposición jurídica y eliminar ésta, si bien en este caso no se generaría ningún incentivo al trabajador. La pretendida internacionalización del capital humano con residencia en España no se produciría. De nuevo, conviene recordar que se trata de un incentivo fiscal más para la salida al exterior de los trabajadores residentes en España de acuerdo con la intención del legislador.

Debe en consecuencia acudir a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal para el esclarecimiento del significado del término “impuesto idéntico o análogo”, afirmándose que tendrán ésta consideración “los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen”.

La existencia de un impuesto idéntico o análogo se entenderá, por tanto, en un sentido amplio, que llega a incluir, cuando en el país o territorio no se aplique un impuesto sobre la renta, a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

Respecto a la necesidad de la existencia de un Convenio de Doble Imposición entre España y el país donde se desarrollan los trabajos, la Nota de Unificación de Criterios de la Agencia Tributaria de 2 de octubre de 2007, manifiesta que debe entenderse como una condición suficiente pero no necesaria. Es decir, que en los países en los que exista un CDI no será necesario demostrar que existe un impuesto idéntico o análogo.

Aunque la AEAT considera que es obligación de la administración comprobar por todos los medios disponibles que el país en cuestión tiene un impuesto de naturaleza análoga o similar,

es necesario para las AECID asegurarse de la existencia de estos impuestos mediante los mecanismos de prueba adecuados.

El legislador también condiciona la aplicación de la exención a que el destino del trabajador sea un país o territorio no calificado como paraíso fiscal. Si los trabajos se realizan en un país así considerado habrá que seguir reteniendo, pues la renta no se podrá considerar exenta.

La Orden Ministerial aprobada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, recoge una lista abierta de jurisdicciones o países considerados paraísos fiscales, modificada por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero. Así las cosas, la citada norma tiene un carácter dinámico en cuanto que aquellos países o jurisdicciones recogidos expresamente pueden salir de la “lista negra” siempre que España firme un Convenio de doble imposición internacional con alguno de ellos con cláusula de intercambio de información. Así, por ejemplo ha sucedido recientemente con Malta y Chipre, y se especula con la inminente salida de esta condición de Panamá.

Por tanto, es fundamental reconocer antes de nada que el país donde se desarrollan los trabajos no es un paraíso fiscal, ya que si es así no hace falta que se sigan analizando los otros requisitos. La ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su disposición adicional primera, define lo que es un paraíso fiscal como aquel país que tenga esa consideración porque así se determine reglamentariamente.

Por otro lado, y dicho para mayor abundamiento, la redacción de la norma carece de una lógica jurídica, pues una interpretación de conjunto del precepto que desconozca la citada aclaración de la AEAT, podría llevar a pensar que el legislador de renta considera que aquellos países que no tengan firmado un Convenio de doble imposición internacional con España pese a tener un impuesto “idéntico” o “análogo” a nuestro Impuesto sobre la renta de las personas físicas son a priori paraísos fiscales lo que resulta además de injusto un dislate jurídico. Tampoco merece la pena mayor reflexión sobre la redacción “idéntico” o “análogo”, notablemente desafortunada en su afán de optar entre “un total” o “una pequeña

parte” de requisitos, en la que el contribuyente debe acogerse sin mayor apuro a lo análogo.

En esta línea, podría señalarse que el legislador ha incorporado por inercia esta referencia constituyendo una cláusula de estilo dirigida fundamentalmente a salvaguardar la idea de una legislación precavida. Nótese que lo que le preocupa al legislador es que concurren dos circunstancias: que exista impuesto “análogo o idéntico” al del Estado fuente, y que el lugar de destino no sea un paraíso fiscal, pero en ningún caso que la renta tribute efectivamente en el lugar de desplazamiento, por lo que en puridad, esta disposición no pretende eliminar el riesgo de evasión de bases imponibles en España.

5. Tipos de rendimientos de trabajo a los que se aplica la exención

La redacción del precepto admite la aplicación de la exención respecto de la generación de cualquier rendimiento del trabajo, con independencia de la naturaleza concreta de renta laboral percibida. En consecuencia, debe señalarse que donde la Ley no distingue, nosotros no debemos distinguir, por lo que debe admitirse cualquier tipo de rendimiento de trabajo del artículo 17 de la Ley del IRPF.

Una interpretación más restrictiva es la secundada por órganos dependientes de la Administración (v.gr. DGT y TEAC entre otros), que defienden que dicho precepto sólo resulta aplicable para los rendimientos del trabajo personal regulados en el apartado primero del artículo 17 de la Ley del Impuesto, excluyendo en consecuencia, los enumerados en el apartado segundo. Así las cosas, la Dirección General de Tributos ha negado la aplicación de la exención para los miembros de un Consejo de Administración (apartado e) del artículo 17.2 LIRPF), o para pensionistas (apartado f) del artículo 17.2 LIRPF); y por último, para becarios destinados en un centro de estudios, siendo este último criterio refrendado por el TEAC.

Para los casos más numerosos, quedan fuera de toda duda los rendimientos del trabajo derivados de la percepción de un

suelo o salario, en sentido positivo, y las remuneraciones percibidas por un trabajador autónomo, en sentido negativo. Entendemos, por tanto, que los rendimientos obtenidos con contratos laborales pueden estar exentos, ya sean contratos temporales, indefinidos o de alta dirección.

6. Incompatibilidad con el régimen de dietas y excesos excluidos de tributación

El artículo 7.p) de la Ley del Impuesto declara incompatible la aplicación de la exención con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en la aprobación del nuevo Reglamento del Impuesto en el artículo 9.A.3.b). Así las cosas, el trabajador -y no la empresa o entidad- tiene un derecho de opción entre el ejercicio de la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto o de la exención por el régimen de excesos del artículo 9.A.3.b) del Reglamento.

Queremos llamar la atención especialmente sobre el hecho de que la Ley dice en relación al art. 9.A.3.b) del reglamento que el contribuyente *podrá optar* por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención. La redacción es clara e imperativa, es el contribuyente el que podrá optar, y eso requiere una actitud expresa del mismo, no puede entenderse o presumirse que opta si no lo hace.

Dice el artículo 7.p) del IRPF, que el límite para esta exención es de 60.100,00 euros. Al mismo tiempo, se determina una incompatibilidad con ciertos excesos calificados como dietas "*cualquiera sea su importe*". Parece claro que el legislador quería limitar en general que la exención superase los 60.100,00 euros, abriendo una vía para que pudiese ser mayor, pero no que el contribuyente pudiese optar entre distintos tipos de ingresos por debajo de esa cantidad. Lo que la norma quiere facilitar es la exención de determinados excesos retributivos calificados como dietas, complemento para casa, ayuda para niños, viajes, etc., que en algunos casos pueden superar el importe citado (funcionarios destinados en el exterior o trabajadores de empresas desplazados al exterior), pero nunca perjudicar a aquellos que están por debajo de límite citado.

En definitiva, el legislador estaba pensando en facilitar la opción por si las cantidades complementarias supusiesen un importe mayor que la remuneración “normal”, pero no en dejar alguna parte sin exención mientras que no se superase ese límite, lo que por pura lógica carecería de sentido.

Por si lo dicho no fuera suficiente, el trabajador de la AECID no es destinado al extranjero, sino que ha sido contratado para trabajar en el extranjero. La expresión “destinado” supone alteración respecto a lo normal, movilidad, otra ubicación distinta, lo que es otra prueba más de que el legislador estaba pensando en trabajadores que cambian su país de trabajo temporalmente y necesitan ser incentivados incluso por cantidades superiores a 60.100 euros, ya que es habitual que los realojamientos y desplazamientos internacionales supongan elevados costes para las familias.

Por ultimo, otra vez una aclaración de menor rango. Nunca se debe confundir las dietas reguladas por el artículo 9.A.3.b) por las tratadas en el artículo 9.A.3.a). Éstas son las habituales de estancia, locomoción y manutención y no son renta gravable siempre que se cumplan las condiciones genéricas a todos los trabajadores.

B) REQUISITO CUANTITATIVO: RENDIMIENTOS OBTENIDOS CON EL LÍMITE DE 60.100 EUROS

La nueva Ley 35/2006, del IRPF, fija el límite máximo anual de exención de la renta percibida en 60.100 euros. Además, a diferencia de la redacción de la legislación anterior, se establece un criterio para determinar qué parte de la retribución percibida por el trabajador desplazado se corresponde con los servicios prestados efectivamente en el extranjero. La Ley habilita que por vía reglamentaria se establezca un criterio para calcular el importe diario exento.

El Reglamento del Impuesto en el apartado segundo del artículo 6 establece que para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Así, para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

En consecuencia, el legislador hace suyo el criterio ya señalado por la Dirección General de Tributos en diversas consultas en las que la Administración iluminaba sobre cuál debía ser la fórmula que debía aplicar el trabajador para determinar el criterio de reparto proporcional a efectos de delimitar la parte de renta que queda exenta del Impuesto:

Número de días efectivos de permanencia en el extranjero
Número total de días naturales (no hábiles) del año

Todas estas cautelas así “formuladas” no son relevantes en el caso de trabajadores de la AECID que sean contratados únicamente para trabajar en el exterior, ya que el período que se



tendrá en cuenta será la duración total del contrato laboral que regule la prestación laboral.

Por último, en el caso de que se supere la cantidad límite, lo que no es muy habitual en el sector, sólo se tributará por la parte que exceda ese importe.

IV. REFERENCIAS LEGALES, BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS DE INTERNET.

Como soporte de lo reflejado en este informe Reinol Asesores S.L. relaciona la normativa utilizada, parte de la bibliografía que ha servido para la comprensión de esta problemática y alguna referencia WEB que puede ser necesaria en algunos aspectos en concreto.

En particular:

- **Referencias legales.**
 - 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 de 2006). Artículos 7, 8, 9, 10 y 17.
 - 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. (BOE de 31 de marzo de 2007). Artículo 6.
 - Consulta Vinculante nº 193/2004, del 31 de marzo de 2005, de la Dirección General de Tributos. (FIIAPP)
 - Consulta vinculante nº V 2669-07 de la Secretaría General de Política Tributaria. (AECID)
 - Nota de Unificación de Criterios sobre la Tributación de los Rendimientos del Trabajo obtenidos por Cooperantes Españoles en el Extranjero, Subdirección de Técnica Tributaria de la AEAT, 2 de Octubre de 2007.
 - Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE de 5 de agosto de 2004).
 - Ley 36/2006, de 29 de noviembre 2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
 - Consulta a la Secretaria General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas Nº de Consulta 2559-03 de 30 de diciembre de 2003.

- Consulta Secretaría General de Política Tributaria, Nº 0135-05 de 28 de marzo de 2005. También en este organismo las consultas con referencia números: 123047, 123048, 123049, 124925 y 124926.

- **Bibliografía**

- Informe encargado por Reinol Asesores S.L. a los profesores Pablo Chico de la Cámara y Mercedes Ruiz Garijo (Profesores de Derecho Financiero y Tributario Universidad Rey Juan Carlos), sobre “La aplicación a los cooperantes de ONG’s de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”.
- CORDÓN EZQUERRO, T. “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 2005, págs. 167 y ss.

- **Enlaces de Internet**

- Países que tienen CDI con España
- http://www.meh.es/Portal/Normativa+y+doctrina/Normativa/CDI/CDI_Alfa.htm
- Países calificados como Paraísos Fiscales
- <http://documentacion.meh.es/doc/C6/ONLINELT/C15.02.paraisos%20fiscales.htm>