

# RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES IMPATRIADOS Y EXPATRIADOS EN EL IRPF

Marina Jaimez Rubio  
*Graduada en Criminología y  
Consultora Junior de DOCRIM (División Operativa de Criminalística)*

---

Carmen Almagro Martín. Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF (2019), Dykinson, Madrid, 197 pp.

Los desplazamientos del factor trabajo se han convertido en un fenómeno cada vez más presente en nuestra sociedad. En este contexto, el Derecho el Financiero y Tributario juega un importante papel ya que las ventajas fiscales que ofrezcan los distintos países pueden resultar determinantes para elegir destino, convirtiéndose en un importante instrumento para lograr la atracción de inversiones y mano de obra cualificada procedentes del extranjero y favorecer la movilidad de los trabajadores residentes en España, incrementando la competitividad nuestras empresas.

La normativa tributaria española ha previsto un régimen especial para los trabajadores impatriados, y contiene una serie de ventajas para los expatriados, a los que nos referiremos a continuación. No obstante, antes de entrar de lleno en esta cuestión, he dedicado en mi trabajo un primer capítulo a la delimitación del concepto de «residencia» a efectos fiscales, pues, en última instancia, resulta ser el punto de conexión que determinará qué trabajadores podrán beneficiarse de tales beneficios y cuáles no.

Son los artículos 8 a 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los que delimitan el concepto de residencia, siguiendo para ello varios criterios de vinculación, de los que vamos a resaltar los aspectos más significativos.

En cuanto al criterio TERRITORIAL, atiende a la vinculación física con el territorio, es decir, la residencia habitual se basa en la presencia física de una persona en nuestro país durante más de 183 días de cada año natural.

Uno de los mayores problemas que plantea esta norma radica en el cómputo de las ausencias esporádicas a fin de determinar el número de días de estancia en el país, sin que, a pesar de los sucesivos cambios introducidos por el legislador, se haya logrado delimitar este concepto. No obstante, tras varias sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo se ha experimentado un importante avance en su concreción, por lo que nos referiremos a ellas con más detenimiento en un momento posterior.

El vigente artículo 9 de la LIRPF establece que los días de «ausencia esporádica» se entenderán como días de permanencia en territorio español, es decir, establece su cómputo a efectos de determinar la residencia habitual de cualquier persona física en España, salvo que se acredite residencia fiscal en otro país. Entendemos que el adjetivo «esporádicas», utilizado por el legislador para cualificar las salidas del territorio español, no resulta adecuado, ya que parece inducirnos a tener en cuenta sólo las salidas ocasionales que pueda realizar un sujeto y que carecen de significación a efectos de computar el plazo legal. Por el contrario, tendrán tal consideración todas aquellas salidas de España, por muy frecuentes y duraderas que sean, que realice cualquier persona que no esté en condiciones de acreditar su residencia fiscal en otro país. En tal caso, de acreditarla, cualquier ausencia del sujeto dejará de computarse, contando únicamente el tiempo efectivamente pasado en España y sólo si supera los 183 días podrá considerarse residente en nuestro país.

En principio, será el contribuyente quien deba demostrar su residencia fiscal en otro país, recayendo sobre él la carga de la prueba. La Administración ha venido entendiendo como único medio válido para acreditarla el certificado de residencia fiscal. Esta actitud puede tacharse de restrictiva porque, no estableciendo la norma límite alguno al respecto, debería permitirse cualquier medio de prueba admitido en Derecho. No obstante, desde hace algún tiempo se advierte cierta apertura probatoria al respecto.

Ahora bien, tratándose de paraísos fiscales, la Ley del Impuesto endurece sus requisitos. El mismo artículo 8 introduce una cláusula anti-fraude, en virtud de la cual no van a perder la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, regla que se aplica en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro siguientes. Se trata de una norma sustantiva por la que el legislador da cabida a situaciones cuyo único objetivo sea la elusión fiscal, aunque resulta verdaderamente criticable que la norma no admita prueba en contrario, considerando que cualquier cambio de residencia a un paraíso fiscal tiene como objeto la evasión de impuestos lo que puede poner en duda su constitucionalidad, quedando incluso en entredicho su propia efectividad, ya que, marchándose el contribuyente a un paraíso fiscal, difícil será conocer el volumen de sus rentas.

Volviendo al asunto de las «ausencias esporádicas», desde el principio, el criterio de residencia basado en la permanencia en el país ha sido difícil de acotar, si bien, el legislador siempre ha tenido en cuenta los períodos de ausencia para completarlo. Recientemente, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en varias Sentencias sobre las ausencias esporádicas, sentando las bases que creemos permitirán delimitar su acepción. Nos referimos a las de 28 de noviembre de 2017 (son cinco las recaídas en esta fecha), la de 14 de diciembre de 2017 y la de 16 de enero de 2018, entre otras.

Tienen su origen todas ellas en un recurso sobre devolución de las retenciones que le fueron practicadas por la Administración tributaria a los beneficiarios de una beca, durante períodos impositivos en los que permanecieron fuera de España más de 183 días del año, por lo que los

interesados entendían que no eran residentes en nuestro país. Ninguno de ellos aportó certificado acreditativo de residencia emitido por la autoridad fiscal competente de otra jurisdicción, por tanto la Administración Tributaria denegó las devoluciones solicitadas, al considerarlos residentes en territorio español.

Destacaremos las cuestiones que presentan para el Alto Tribunal interés casacional. La primera de ellas se refiere a la determinación de «si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica. Para ello, entiende el TS, lo primero que debe hacerse es «precisar y acotar» el concepto de «ausencia esporádica» evitando que «una interpretación extensiva del precepto haga inviable toda posible exclusión de la residencia habitual».

Según las referidas sentencias, el significado propio de las ausencias esporádicas nos debe llevar a considerarlas como ocasionales, y por tanto no deberán dilatarse en el tiempo, y nunca superar los 183 días, de lo contrario, el concepto de residencia habitual basado en la permanencia en España, «quedaría completamente privado de sentido y razón pues no habría en ese caso permanencia alguna que completar con la duración de las ausencias esporádicas».

La segunda de las cuestiones abordada por el TS hace referencia al elemento volitivo, planteándose si para calificar de «esporádica» una ausencia debe atenderse prioritariamente a la voluntad del sujeto de retornar a nuestro país o no, atendiendo exclusivamente a la duración de la estancia en el extranjero. En esencia concluye el Alto Tribunal que no resulta admisible que la intención del sujeto de regresar a España deba ser tenida en cuenta para calificar como esporádica una ausencia, pues ello supondría dejar dicha calificación a su libre albedrío.

Aduce además el Tribunal, que la necesidad de aportar certificación de residencia fiscal en otro país «en todo caso» para neutralizar la operatividad de las ausencias esporádicas «deviene superflua si se proyecta sobre una realidad inexistente». De esta forma, parece quedar claro que ahora será la Administración tributaria quien deba probar, primero, el carácter esporádico de una ausencia y, únicamente en tal caso, el interesado deberá aportar el certificado de residencia en otro país a fin de que tales ausencias no computen.

El nuevo escenario generado por esta jurisprudencia afecta de lleno a los trabajadores que son desplazados «desde» o «a» España para realizar su trabajo. Especialmente tratándose de trabajadores que salen de nuestras fronteras a desarrollar su actividad, ya que para que puedan beneficiarse de la exención del artículo 7p de la LIRPF, o del régimen de excesos excluidos de tributación regulado en el artículo 9 del RIRPF, (a los que nos referiremos más adelante) exige la norma que sean contribuyentes por el IRPF, y por tanto, residentes en territorio español (a excepción, claro está, de los supuestos regulados en el artículo 10 LIRPF).

Así, si el desplazamiento se prolonga más de 183 días estos trabajadores, y salvo que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, o les resulte de aplicación la

presunción familiar del artículo 9.1.b), dejarán de ser residentes en territorio español y, en consecuencia, contribuyentes por dicho Impuesto, no pudiendo beneficiarse de las ventajas fiscales citadas, tributando, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Además, si el país de destino de los trabajadores los considerase residentes en el mismo, probablemente los someta a tributación por su renta mundial al tiempo que, procediendo sus rendimientos de la empresa española que los traslada, deberán tributar en nuestro país por el Impuesto sobre la Renta de los No residentes, sin que resulte de aplicación el posible CDI entre ambos Estados para resolver un conflicto de doble residencia que ya no existe.

Para evitar que las sentencias analizadas «acaben traduciéndose en una expansión del impuesto del país de destino, que no parece justificada en absoluto» proponemos extender la residencia en aquellos supuestos en los que el desplazado, a pesar de permanecer más de 183 días fuera de España, retorne a nuestro país en el mismo año de partida o en el siguiente, de forma similar a como hace nuestro legislador en caso de traslado a un paraíso fiscal, y como ocurre en Portugal, Italia o Reino Unido, por citar algunos ejemplos de nuestro entorno más cercano.

En relación al CRITERIO ECONÓMICO DE VINCULACIÓN, el citado artículo 9 de la LIRPF, determina la residencia de una persona física en España en virtud de la localización en nuestro país del núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta. Tampoco el legislador aclara qué debe entenderse por núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos del sujeto, tratándose de un concepto impreciso que genera importantes dificultades de prueba, debiendo la Administración tributaria analizar individualmente cada caso.

Y en relación con el CRITERIO DE VINCULACIÓN FAMILIAR establece el artículo 9 LIRPF una presunción legal que permite al legislador determinar la residencia en territorio español de una persona física «cuando de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél», salvo prueba en contrario cuya carga recae sobre el «presunto residente».

El apuntado concepto de residencia fiscal debe ser completado atendiendo a los CONVENIOS para evitar la DOBLE IMPOSICIÓN internacional suscritos por España, que, por razones de tiempo no podemos comentar ya que excedería del objetivo de esta exposición, si bien, han sido ampliamente analizados en los capítulos 2 y 3 de nuestro trabajo.

Pasamos ya a analizar la tributación de las personas que traspasan nuestras fronteras para trabajar. Ocupándonos en primer lugar del RÉGIMEN LOS TRABAJADORES QUE VIENEN A ESPAÑA A DESARROLLAR SU ACTIVIDAD, es decir LOS «IMPATRIADOS».

El régimen, recogido en los artículos 93 de la LIRPF y 113 a 120 del Reglamento del Impuesto, fue concebido para atraer a España a trabajadores con altas cualificaciones, intelectuales y científicas del ámbito internacional, que prestaran sus servicios para empresas españolas o para establecimientos permanentes sitos en nuestro país, mediante una serie de ventajas fiscales.

Sin embargo, no parece que fuera éste el resultado obtenido, acabando por convertirse en el llamado «régimen de los futbolistas», ya que fue ampliamente utilizado por los clubes españoles para fichar deportistas de alto nivel que fueron los principales beneficiarios de tales incentivos fiscales. El régimen fue objeto de numerosas críticas en las que se ponía en duda la justificación de un beneficio fiscal que, en la práctica, favorecía a aquellos trabajadores que tenían un mayor nivel de renta, lo que parecería contrario al principio de capacidad económica.

En esencia, este régimen ofrece a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español (con los requisitos que veremos más adelante), la posibilidad de elegir entre tributar por la reglas generales del IRPF o por las reglas del IRNR con algunas especialidades, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, y ello durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes. Se trata como vemos de una opción fiscal, sujeta al cumplimiento de una serie de REQUISITOS, extensamente analizados en el trabajo, y a los que me referiré muy brevemente:

En cuanto a los REQUISITOS MATERIALES, para la aplicación de este régimen, el trabajador debe cumplir los siguientes:

En primer lugar debe tratarse de personas físicas que «adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento real A territorio español. Será, por tanto, el criterio TERRITORIAL de vinculación el más adecuado y desde luego el único que convierte, por sí solo, al trabajador en sujeto idóneo para aplicar este artículo, que exige que permanezca en España más de 183 días durante el año natural, si bien, a tal fin deberán computarse las ausencias esporádicas, y es en torno a éstas donde se plantean los mayores problemas, pues el artículo 93 no impide que el trabajador (o administrador) desplazado a territorio español pueda desarrollar parte de su trabajo fuera de España. Sin embargo, tras las citadas sentencias del TS, en las que deja claro que no tendrá la consideración de «salida esporádica» aquella cuya duración se prolongue más de 183 días, se aproxima mucho más al contribuyente/residente habitual en base a la permanencia, con el beneficiario de esta opción.

En segundo lugar se exige que no haya sido residente en España durante los 10 períodos impositivos anteriores a su desplazamiento a territorio español. Este requisito, si bien constituye una clara regla antiabuso, entendemos que discrimina con carácter general a los nacionales españoles que serán los que normalmente tendrán más dificultades para acreditar una residencia fuera de España de tan larga duración. El citado plazo nos parece desproporcionado y lejos de contribuir al fin para el que fue concebido este régimen puede suponer un freno a la entrada de trabajadores cualificados en España.

El tercer requisito exige que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de estas dos circunstancias:

La primera, la existencia de un contrato de trabajo, a excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Como vemos, tras la reforma del impuesto operada por la ley 26/2014, quedan excluidos de la

aplicación del régimen los deportistas profesionales, atendiendo así a las numerosas críticas que recibió por su casi exclusiva aplicación a los mismos, cuestionándose su adecuación a los principios constitucionales de justicia tributaria. Sin embargo, algunos autores mantienen que «es ahora cuando la reforma plantea dudas desde el punto de vista de la igualdad», puesto que tratándose de un régimen de aplicación general para impatriados se excluye a un único grupo de «trabajadores», los deportistas profesionales, sin que exista ninguna razón que lo justifique, ya que la argumentación de sus altas retribuciones se contrarresta con el tipo incrementado del 45% introducido tras la citada reforma, quedando asimismo neutralizadas en gran medida el resto de ventajas que este régimen ofrecía a los futbolistas.

El desplazamiento, también, puede producirse como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital el sujeto no participe o, de hacerlo, cuando su participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

También exige la norma que el impatriado no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. El ámbito subjetivo de este régimen se limita a los trabajadores por cuenta ajena y a las personas físicas que adquieran la condición de administrador de una entidad, quedando fuera del mismo quienes desarrollan su trabajo por cuenta propia. Ello puede generar cierta incompatibilidad con principios como el de igualdad tributaria e incluso con el propio derecho Comunitario.

Por lo demás, tras la citada reforma se suprime el límite cuantitativo, para poder aplicarlo (600.000 euros), una medida que no estuvo exenta de críticas, entre otras por el error de salto que provocaba. Tampoco se exige ya que los trabajos tengan que realizarse para una entidad residente o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español, ni que deban realizarse efectivamente desde España. También se ha eliminado la exigencia de que los rendimientos del trabajo no estuvieran exentos de tributación en el Impuesto sobre la renta de los no Residentes.

Los REQUISITOS FORMALES se tratan igualmente con profundidad en el trabajo; si bien únicamente quiero señalar ahora que el régimen se configura como una opción fiscal, de forma que para que resulte aplicable no basta con que el impatriado reúna todos los requisitos exigidos por la norma a tal fin, sino que debe acogerse expresamente al mismo mediante comunicación dirigida a la Administración tributaria. Una vez ejercitada la opción podrá aplicar este régimen durante 6 ejercicios, como máximo, comenzando en el período impositivo en el que adquiere la residencia fiscal en nuestro país, y los cinco siguientes, período que podrá reducirse si el impatriado renunciara a su aplicación, quedase excluido del mismo o finalizara su estancia en el país antes de agotarse el plazo.

Y en cuanto al CONTENIDO DEL RÉGIMEN, la aplicación del mismo determina que el cálculo de la deuda tributaria del IRPF, se realizará con arreglo a las normas establecidas para el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, con ciertas especialidades, entre las que destacamos el hecho de

que, tras la citada reforma, la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español, debiendo tributar por todos ellos. El legislador parece así introducir una presunción iuris et de iure que lleva de facto al contribuyente a tributar por obligación personal en cuanto a los rendimientos del trabajo se refiere y por obligación real respecto de las demás rentas que pueda obtener.

Se trata de una medida interna adoptada en el ejercicio de su poder tributario por el legislador español, que no afecta a la capacidad de los Estados de la fuente para gravar las rentas obtenidas en los mismos, lo que evidentemente podrá generar numerosos supuestos de doble imposición, por tanto sería conveniente que los impatriados pudieran aplicar el posible CDI suscrito entre España y el otro país implicado, a fin de determinar en base al mismo cuándo pueden gravarse dichos rendimientos por el Estado de la fuente.

Sin embargo, no resulta tan fácil ya que, aunque los impatriados que se acogen a este régimen conservan la residencia fiscal en España y, en principio, podrían acogerse a los Convenios suscritos por nuestro país; la mayoría de éstos incluyen una cláusula en virtud de la cual, entre «los residentes de un Estado contratante», no se cuentan las personas que «estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el mismo». Y, tal como se ha configurado el régimen, esto es exactamente lo que ocurre, ya que no se ha establecido la obligación de tributar por todos los rendimientos del trabajo cualquiera que sea el lugar donde se hayan obtenido, sino que se ha creado la ficción, de considerar obtenidos en España todos los rendimientos del trabajo que perciba el impatriado. Es más, aun admitiendo que concurre la tributación por la renta mundial del trabajo, la dificultad persiste respecto del resto de los rendimientos que pudiera percibir. Para evitar este problema, creemos que sería conveniente incluir en cada uno de los CDI suscritos por España una cláusula de engarce que los cubra.

Por otro lado la aplicación del régimen implica que a efectos liquidatorios se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, pero sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. Y además, para la determinación de la cuota íntegra se dividen las rentas en dos grupos; uno que viene a coincidir con la renta del ahorro del IRPF al que se aplica una escala que se ajusta con la de aquella, mientras que del resto de rendimientos, entre los que se encuentran los procedentes del trabajo, los primeros 600.000 euros tributan al 24% y el resto al 45%.

Pasamos ahora a comentar el Régimen fiscal de los trabajadores desplazados de España al extranjero, esto es, de los EXPATRIADOS.

Se trata de trabajadores con residencia en territorio español, y por tanto sujetos a tributación en el IRPF por su renta mundial, que realizan trabajos remunerados en el extranjero que, en principio, deberían incluir en sus declaraciones del IRPF junto con resto de sus rendimientos. Todo ello sin perjuicio de la tributación que tales rentas pudiera generar en el país de origen, dando lugar a numerosos supuestos de doble imposición. Sin embargo,

este colectivo se verá favorecido por una serie de beneficios fiscales establecidos en la LIRPF que contribuirán a paliar esa doble tributación. Nos referimos concretamente a la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF para trabajadores expatriados y al régimen especial de excesos o complementos por destino del artículo 9 de su Reglamento.

Inicialmente, el artículo 7.p) se concibió como una forma de corregir los supuestos de doble imposición internacional, respondiendo su finalidad a la voluntad de incentivar al trabajador español a desplazarse al extranjero para desarrollar su actividad, con una cierta frecuencia y duración. También se buscaba, indirectamente, nutrir de directivos y personal especializado a las empresas españolas en pos de su internacionalización.

Sin embargo las pretensiones del legislador fueron más allá de dicho propósito cuando, tras la modificación operada por la ley 6/2013, de 13 de diciembre, se elimina la necesidad de que tales rendimientos quedarán gravados en origen, pasando de ser una norma para evitar la doble imposición internacional, a convertirse en un auténtico y generoso beneficio fiscal.

El artículo 7.p) de la LIRPF establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con ciertos REQUISITOS.

El primero de ellos exige que los trabajos se presten efectivamente en el extranjero, es decir, que se desempeñen para una entidad no residente en España o para un establecimiento permanente situado fuera de nuestras fronteras, si se trata de una empresa española. La norma requiere un desplazamiento físico del trabajador al extranjero, no resultando de aplicación la exención cuando el trabajo se realice desde España aunque la destinataria del mismo sea una empresa extranjera. Paralelamente, tampoco quedarán exentos los trabajos realizados desde el extranjero para una empresa española. Han de concurrir ambas condiciones simultáneamente para que la exención despliegue sus efectos, y la carga de la prueba sobre el efectivo desplazamiento y el trabajo realizado en el extranjero recae, naturalmente, sobre el contribuyente.

Sin embargo, no es necesario que el trabajador desplazado mantenga una relación laboral con la entidad para la que prestará sus servicios en el extranjero, relación que puede seguir conservando con la empresa española que lo ha desplazado. Lo esencial es que su trabajo genere un beneficio claro e incuestionable a la empresa destinataria del mismo, que ciertamente le suponga un «valor añadido», resultando indiferente quién sea el pagador de las rentas siempre que el trabajador permanezca fuera de España.

Ahora bien, para aplicar la exención, si la entidad destinataria de los servicios está vinculada con la entidad empleadora del trabajador, se entenderá, por aplicación del artículo 18.5 de la Ley del impuesto de Sociedades, que se ha prestado un servicio «intragrupo» a la entidad no residente cuando dicho servicio le produzca una ventaja o utilidad, o, en los términos utilizados por la doctrina administrativa, cuando «en condiciones normales de mercado la misma hubiera contratado con terceros» la realización de tales servicios.

El segundo de los requisitos exige que en el territorio donde efectivamente se presten los servicios por el trabajador expatriado exista un impuesto «de naturaleza idéntica o análoga» a la de nuestro IRPF, siempre que no se trate de un paraíso fiscal. Como decimos, ya no se exige que los rendimientos recibidos por el trabajador desplazado, tributen efectivamente en el extranjero, ni siquiera que queden sujetos a un impuesto análogo al IRPF, basta la mera existencia de tal tributo, pudiendo dar lugar a supuestos en los que dichos rendimientos no tributen ni en el país de origen ni en el de destino.

Además, la actual redacción del artículo 7.p ha establecido una regla segura, señalando que se considera cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un CDI con cláusula de intercambio de información, aunque, lógicamente, la falta del mismo no impedirá per se la aplicación de esta exención. Se condiciona, por otro lado, su aplicación a que el país de destino no tenga la consideración de paraíso fiscal. Esta medida parece poco eficaz y ciertamente podría resultar discriminatoria en tanto que, a fin de cuentas, en ningún caso se exige que las rentas hayan tributado efectivamente el país de destino.

Tras las consideraciones que sobre las ausencias esporádicas y la residencia realiza el Tribunal Supremo en las sentencias ya citadas, resulta mucho más fácil perder la residencia habitual en España, de tal forma que si el desplazamiento se prolonga por un periodo superior a 183 días durante cada año, lo que suele ser muy habitual, y a menos que radique en España su «centro de intereses económicos» o residan en el país su cónyuge no separado legamente e hijos menores que dependan de él, el trabajador dejará de ser residente en nuestro país y por tanto no podrá aplicarse esta exención. Se acaba así con el fenómeno argumentativo de las «salidas esporádicas» que podían durar varios años y que permitían al ciudadano conservar su condición de residente en España, siempre que no acreditasen residencia fiscal en otro país.

Se contiene en el citado artículo 7.p), in fine, un límite cuantitativo, señalando que 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, que se aplicará sobre los rendimientos íntegros del trabajador.

Por último, la aplicación de esta exención será incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe, régimen que pasamos a tratar a continuación. Hemos de tener en cuenta que el contribuyente podrá optar por la aplicación del beneficio que le resulte más ventajoso, sin que la LIRPF establezca prelación alguna entre ellos.

El citado régimen de excesos o complementos por destino se contempla en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF. Se aplica, exclusivamente a determinados tipos de rendimientos del trabajo, que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen, como por ejemplo al exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que hubieran obtenido de hallarse destinados en España, extendiéndose su aplicación prácticamente a todo el personal al servicio de la

Administración del Estado y a los empleados de empresas, siempre que, en ambos casos, estén destinados en el extranjero.

Para que resulte de aplicación la exención que comentamos, es fundamental que el trabajador tenga su destino efectivo en el extranjero, es decir, debe tratarse de trabajadores que hayan sido trasladados fuera de España en el sentido establecido en el artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores, implicando la residencia del trabajador más de 9 meses en dicho destino. Ese plazo constituye la frontera que separa la aplicación del régimen «general» previsto para las dietas, de la aplicación del régimen de excesos que comentamos.

Es importante reiterar la necesidad de que para disfrutar de este beneficio fiscal será necesario que el trabajador en cuestión mantenga su condición de residente en territorio español.

Tras las sentencias del TS comentadas, parece evidente que se reduce drásticamente el campo de aplicación de este beneficio entre los trabajadores no funcionarios, pues si por norma deben permanecer fuera del país al menos 9 meses, superan la barrera de los 183 días que les lleva a perder la residencia en virtud del criterio territorial de vinculación, sin que su ausencia pueda considerarse esporádica a fin de completar el tiempo realmente pasado en España (siempre que permanezca destinado en el mismo lugar). Por tanto y salvo que tales trabajadores conserven la residencia fiscal en nuestro país por radicar en el mismo el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, o por aplicación de la presunción familiar; en ningún caso podrán beneficiarse de esta medida.