



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Universidad de León

Grado en Comercio Internacional  
Curso 2017/2018

*“El régimen fiscal de los trabajadores expatriados”*  
*(“The tax regime of expatriate workers”)*

Realizado por la alumna Doña **PALOMA LLANOS MONTALVO**

Tutelado por el profesor Don **ANTONIO VAQUERA GARCÍA**

León, julio de 2018.

# TABLA DE CONTENIDOS

ÍNDICE DE TABLAS.....	1
ÍNDICE ACRÓNIMOS.....	2
RESUMEN.....	3
ABSTRACT.....	4
INTRODUCCIÓN .....	5
OBJETO DEL TRABAJO.....	8
METODOLOGÍA EMPLEADA .....	9
<b>1. BLOQUE I: LOS DESPLAZAMIENTOS LABORALES AL EXTRANJERO.....</b>	<b>10</b>
1.1. CONCEPTO.....	10
1.2. RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTRATO DE TRABAJO .....	11
1.2.1. Convenio de Roma, normativa interna y la Directiva 96/71/CE .....	11
1.2.2. Determinación del Derecho Aplicable.....	13
1.3. RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS .....	13
1.3.1. Criterio de residencia fiscal.....	13
1.3.1.1. <i>Concepto</i> .....	13
1.3.1.2. <i>Residencia fiscal como sinónimo de permanencia en el país</i> .....	14
1.3.1.3. <i>Cuarentena fiscal</i> .....	15
1.3.1.4. <i>Cambios de residencia</i> .....	17
1.3.1.5. <i>¿Cómo se acredita la residencia fiscal?</i> .....	17
1.3.2. Criterio de centro de intereses económicos .....	18
1.3.3. Aplicación de los criterios a los expatriados.....	20
1.3.4. Casos especiales recogidos en la LIRPF.....	20
<b>2. BLOQUE II: TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS</b>	
<b>CONTRIBUYENTES DEL IRPF .....</b>	<b>22</b>
2.1. RÉGIMEN GENERAL .....	22
2.1.1. Artículo 7, LIRPF. Rendimientos de trabajo exentos .....	22
2.1.2. Requisitos para aplicar el artículo 7, LIRPF.....	23
2.1.3. Exención de los excesos percibidos por los contribuyentes destinados en el extranjero	
30	
2.1.3.1. <i>Cuantificación de los excesos:</i> .....	32
2.1.4. Dietas por desplazamiento y por gasto de alojamiento y manutención .....	32
2.1.4.1. <i>Dietas por gastos de locomoción</i> .....	32

2.1.4.2.	<i>Dietas de manutención y estancia</i> .....	33
2.1.4.3.	<i>Dietas por traslado de trabajo</i> .....	34
2.2.	<b>REGIMENES ESPECIALES</b> .....	34
2.2.1.	<b>Funcionarios públicos y miembros de misiones diplomáticas</b> .....	34
2.2.2.	<b>Administrativos, miembros de los Consejos de Administración u otros órganos representativos</b> .....	35
2.2.3.	<b>Deportistas</b> .....	36
2.2.4.	<b>Artistas</b> .....	37
2.2.5.	<b>Estudiantes y profesores</b> .....	38
3.	<b>BLOQUE III: TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS</b>	
	<b>CONTRIBUYENTES DEL IRNR</b> .....	39
3.1.	<b>CONTRIBUYENTES DE LA LEY DE IMPUESTOS DE NO RESIDENTES</b> .....	39
3.2.	<b>OTROS ELEMENTOS PERSONALES: EL REPRESENTANTE Y LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS</b> .....	39
3.2.1.	<b>El representante</b> .....	39
3.2.2.	<b>Los responsables solidarios</b> .....	40
3.3.	<b>TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DE TRABAJO OBTENIDOS EN ESPAÑA POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES</b> .....	40
3.3.1.	<b>Rendimientos de trabajo exentos</b> .....	41
3.4.	<b>RÉGIMEN OPCIONAL: CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN LA UNIÓN EUROPEA</b> .....	41
3.4.1.	<b>Aplicación práctica</b> .....	42
4.	<b>BLOQUE IV: DOBLE IMPOSICIÓN</b> .....	43
4.1.	<b>CONCEPTO</b> .....	43
4.2.	<b>CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN</b> .....	43
4.3.	<b>MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN</b> .....	44
4.4.	<b>MEDIDAS UNILATERALES, BILATERALES Y MULTILATERALES</b> .....	45
4.4.1.	<b>Medidas unilaterales</b> .....	45
4.4.2.	<b>Medidas bilaterales. Convenios para evitar la doble imposición</b> .....	45
4.4.3.	<b>Medidas multilaterales, medidas de la Unión Europea</b> .....	49
4.5.	<b>CONCEPTO DE RESIDENCIA CONFORME A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN</b> .....	49
4.6.	<b>CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN PARA TRABAJADORES DESPLAZADOS. MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE</b> .....	51
4.7.	<b>CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN PARA REGULAR REGÍMENES ESPECIALES</b> .....	53
4.7.1.	<b>Convenios de doble imposición; funcionarios públicos y miembros de misiones diplomáticas</b> .....	53

4.7.2.	Convenios de doble imposición; administradores, miembros de los Consejos de Administración u otros órganos representativos.....	54
4.7.3.	Convenios de doble imposición; artistas .....	54
4.7.4.	Convenios de doble imposición; estudiantes y profesores.....	55
5.	<b>BLOQUE V: TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.....</b>	<b>56</b>
5.1.	INTRODUCCIÓN .....	56
5.2.	NACIMIENTO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.....	57
5.3.	LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL DENTRO DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA.....	60
6.	<b>BLOQUE VI: LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....</b>	<b>67</b>
6.1.	INTRODUCCIÓN .....	67
6.2.	INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN .....	68
6.3.	PROBLEMAS DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	69
6.4.	CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LOS CAMBIOS REALIZADOS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE Y EN LOS COMENTARIOS.....	70
6.5.	DIFICULTADES DE ENTENDIMIENTO ENTRE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	70
	CONCLUSIONES.....	72
	BIBLIOGRAFÍA.....	75
	ANEXOS.....	80
A.1.	MODELO 247.....	80

## ÍNDICE DE TABLAS

<b>TABLA 1: CANTIDADES EXENTAS PARA DIETAS DE MANUTENCIÓN Y ESTANCIA .....</b>	<b>33</b>
<b>TABLA 2: CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ESPAÑA .....</b>	<b>46</b>
<b>TABLA 3: CLASIFICACIÓN DE LOS ESTADOS EN FUNCIÓN DE LA CONCEPCIÓN DEL AÑO DE TRABAJO .....</b>	<b>52</b>
<b>TABLA 4: PAÍSES QUE HAN ADAPTADO SU RÉGIMEN FISCAL A LAS NORMAS ESTADOUNIDENSES .....</b>	<b>58</b>

## ÍNDICE ACRÓNIMOS

**CC:** Código Civil.

**CDI:** Convenios de Doble Imposición.

**CE:** Comisión Europea.

**CVTI:** Convención de Viena sobre Tratados Internacionales

**DGT:** Dirección General de Tributos.

**EP:** Establecimiento Permanente.

**IRPF:** Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

**IRNR:** Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**LIS:** Ley del Impuesto de Sociedades.

**LIRPF:** Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

**LIRNR:** Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**MCOCDE:** Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

**OCDE:** Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

**OIT:** Organización Internacional del Trabajo.

**RD:** Real Decreto

**RIRPF:** Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

**STJCE:** Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

**TEAC:** Tribunal Económico-Administrativo Central.

**TFI:** Transparencia Fiscal Internacional.

**TRLIS:** Texto Refundido sobre la Ley del Impuesto de Sociedades.

**TRLIRPF:** Texto Refundido sobre la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

**TRLIRNR:** Texto Refundido sobre la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

## RESUMEN

La expatriación se ha convertido en los últimos años en un comodín muy útil para muchas empresas que tienen negocios en otros países y, por lo tanto, tienen que enfrentarse a una mayor competitividad. Por este motivo, es fundamental tener ventaja respecto al resto. Muchas veces esas ventajas vienen de la mano de trabajadores desplazados o expatriados que abandonan las empresas matrices para prestar sus servicios durante un período de tiempo en otro Estado. La principal finalidad de estos trabajadores será controlar alguno de los departamentos o difundir el “*Know-how*”.

Estos desplazamientos son una gran oportunidad para el trabajador que le permitirá promocionar, conocer nuevos mercados, fortalecer su Currículum Vitae y, por supuesto, durante ese tiempo su salario se incrementará. Sin embargo, también puede presentarse como un reto para el trabajador. Este desafío abarca desde la adaptación al destino hasta la falta de conocimientos sobre impuestos, derechos laborales, etc. del nuevo país.

Con este trabajo se pretende hacer un pequeño estudio del régimen fiscal de nuestro país para conocer cuáles son las obligaciones, así como las ventajas que tendrán los trabajadores españoles expatriados.

**Palabras claves:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, expatriados, residencia fiscal, exenciones, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, doble imposición.

## **ABSTRACT**

In recent years, expatriation has become a very useful jack for many companies that have businesses in other countries and, therefore, they have to face a great competitiveness. For this reason, it is essential to have an advantage over the rest. Many times, these advantages have their origin in the displaced or expatriate workers who leave their parent companies to provide their services for a period of time in another State. The main purpose of these workers will be to control some of the departments or spread the “Know-how”.

These movements are a good opportunity for the workers because they will allow them to promote, gain knowledge about new markets, reinforce their curriculum vitae and, of course, during that time their salaries will increase. However, it also tends to be a challenge for the worker. This challenge ranges from the adaptation to the destination to the lack of knowledge about taxes, labour rights, etc. of the new country.

This project intends to make a small study of the tax regime of our country to know the obligations, as well as, the advantages that Spanish expatriate workers will have.

**Key words:** Personal Income Tax, expatriates, tax residence, exemptions, Non-Resident Income Tax, deduction for double taxation.

## **INTRODUCCIÓN**

La Real Academia española define globalización como un proceso por el cual economías y mercados gracias al uso de la tecnología adquieren un gran papel a nivel internacional dependiendo cada vez más de los mercados externos y menos de los gobiernos. (Real Academia Española, 2018)

En este contexto, las multinacionales han sido unas grandes precursoras de este proceso de globalización, debido a que permiten una difusión no solo de la economía, también de la política y la cultura de diferentes países. Cuando una empresa decide expandirse al extranjero instalando nuevas entidades deja de influir solo en el país en el que tiene la sede y, por consiguiente, sus beneficios o sus pérdidas afectarán además a los nuevos países en los que opera. Las multinacionales a menudo repercuten en las políticas de los países por una sencilla razón; los gobiernos son conscientes del poder que estas tienen y lo importante que pueden llegar a ser para hacer crecer sus economías, por lo tanto, no tendrán ningún reparo en aprobar políticas que repercutan beneficiosamente a los intereses de estas empresas.

En 2002, Naciones Unidas elaboró un Informe sobre Comercio y Desarrollo en el que clasificaba a los países y empresas según su valor añadido. El resultado fue que veintinueve de las cien mayores empresas eran transnacionales. (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, 2002)

De acuerdo con las creencias de Bartlett y Ghoshal (1991) para que las multinacionales logren triunfar en el mercado en primer lugar deberán hacer un estudio de mercado como cualquier otra empresa, pero, además, en el caso de estas es muy importante que todas las filiales estén perfectamente coordinadas y exista un intercambio de información eficaz entre todas las entidades. (Christopher A. Bartlett, 1991)

Muchas empresas para tratar de alcanzar estos objetivos mencionados anteriormente deciden recurrir al desplazamiento de sus trabajadores entre las diferentes filiales. ¿Por qué motivo? Si una empresa quiere internacionalizarse, es evidente que va a necesitar una ventaja respecto al resto de competidores locales para poder hacerse con una mayor cuota de mercado y la mayoría de las veces, esa ventaja es sinónimo de conocimiento. Si se trata de conocimiento explícito se puede transmitir fácilmente mediante métodos tradicionales como los informes o mediante tecnología. Sin embargo,

resulta más complicado cuando se trata de conocimiento tácito. En este último caso, la única solución es destinar a los trabajadores al país que sea necesario. Parece lógico pensar que, si el fin es transmitir conocimientos específicos adquiridos gracias a años de experiencia, los expatriados sean los propios trabajadores de la empresa, no ajenos a la misma.

Resulta una práctica cada vez más habitual para conseguir entender las condiciones bajo las que se trabajan en las diferentes filiales e intentar mejorar la comunicación entre las mismas y la central. Esta decisión es cada vez más común entre los directivos de las multinacionales, pero eso no significa que sea un proceso fácil para la empresa en cuestión y mucho menos para el expatriado que tendrá que enfrentarse a varios obstáculos personales y profesionales, simultáneamente.

Una de las principales razones por las que el trabajador accede a desplazarse a otro país a pesar de que la adaptación al mismo puede ser más difícil de lo que parece es que recibirán un mayor sueldo. Más concretamente en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas conocido como rendimiento del trabajo.

El Grado de Comercio Internacional puede considerarse uno de lo más enfocados a los negocios exteriores dentro del área de economía y una de las salidas profesionales más llamativas es trabajar en una multinacional. Si así fuera y nos viéramos destinados a otro país de manera temporal para ejercer nuestro trabajo, podrían ocurrir dos cosas: el contribuyente podría mantener su residencia fiscal en el país desde el que se desplaza o bien, podría adquirirla en el nuevo Estado en el que comenzará a trabajar.

Cada vez son más los países que como consecuencia de la crisis económica mundial deciden afrontar nuevos retos y toman la decisión de emprender proyectos novedosos en el extranjero, cuando esto ocurre, sus trabajadores desplazados se hacen las siguientes preguntas: ¿Cómo deberíamos gravar nuestros rendimientos?; ¿Estaríamos sujetos a Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas de nuestro país? O, por el contrario, ¿Tributaremos en el país de destino? A lo largo de este trabajo, se tratarán de esclarecer.

Además, se hará referencia a algunas normas especiales que se aplican a los trabajadores del Estado, miembros de consejos de administración, deportistas y artistas.

Es posible que el trabajador desplazado tenga que lidiar con otro problema: la doble imposición. La doble imposición ocurre cuando un mismo rendimiento es gravado en varios países por un impuesto parecido. Este conflicto puede ser el resultado

de que los Estados graven las rentas del sujeto sin tener en cuenta su residencia o bien, la consecuencia de que los países no coincidan en su interpretación de qué es o deja de ser un beneficio. En este sentido, se hará hincapié en las medidas que pueden adoptar los países para lograr un resultado justo para todos los contribuyentes, centrandó la mayor atención en las medidas bilaterales, más conocidas como convenios para evitar la doble imposición.

Este trabajo está especialmente enfocado a personas físicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Por este motivo es interesante hacer mención a la aplicación de las normas de Transparencia Fiscal Internacional cuya finalidad será hacer cumplir a las personas físicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas con la obligación de incluir en sus bases imponibles respectivas, las rentas que obtengan a partir de sociedades residentes en el extranjero. Estas normas no se aplican indistintamente, es imprescindible que se cumplan unas condiciones para que sea así y no hay que olvidar que en algunos casos la compatibilidad entre los Convenios de Doble Imposición y las normas de Transparencia Fiscal Internacional es dudosa. Algunos autores son partidarios y apoyan la idea de que si estas normas no están incluidas en el Convenio suscrito con el país en cuestión no serán en ningún caso aplicables, mientras que otros no ven ninguna problemática a la hora de llevar a cabo la aplicación de ambos. Todos estos aspectos serán comentados en los últimos bloques del trabajo.

## **OBJETO DEL TRABAJO**

En relación con lo mencionado en la introducción, el fin de este trabajo es entender cómo se aplica la fiscalidad internacional a los rendimientos de trabajo obtenidos por trabajadores desplazados y expatriados al extranjero.

También es importante entender el concepto de doble imposición y las medidas que existen recogidas en la ley para evitarlas, entre ellas, las medidas bilaterales, comúnmente conocidas como convenios para eliminar la doble imposición y que tienen su referencia en el Modelo de Convenio de la OCDE<sup>1</sup>.

Se ha hecho referencia al papel clave que ha tenido la globalización para las inversiones y las transacciones de capital transfronterizo, pero también ha fomentado la aparición de la competencia fiscal internacional. En este sentido, los Estados pretenden ofrecer condiciones más favorables que el resto para atraer la mayor parte del capital posible. Se definirá el término de transparencia fiscal internacional y se analizará conjuntamente con las aplicaciones de los convenios de doble imposición; visto que en muchas ocasiones, su compatibilidad genera controversias.

---

<sup>1</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

## **METODOLOGÍA EMPLEADA**

A la hora de elaborar este trabajo han sido utilizadas varias fuentes; se ha examinado normativa relativa al caso (leyes, reglamentos, etc.), así como la jurisprudencia destacada en la materia (Sentencias del Tribunal Supremo), la literatura científica (monografías y revistas científicas sobre el tema) y páginas webs de asesoramiento fiscal.

Se trata de un trabajo de contenido jurídico-legal, por ello, el empleo de la normativa ha sido fundamental para poder desarrollar el trabajo y cumplir con el objetivo de este.

En lo que respecta al siguiente grupo de fuentes empleadas, su utilización ha resultado imprescindible para adquirir una visión global del tema del trabajo y poder entender e interpretar el contenido legal. En términos generales, la página web más utilizada ha sido la de la Agencia Tributaria española por ser la que regula todo lo referente al contenido fiscal que es en torno a lo que gira el trabajo. También han jugado un papel clave, las resoluciones emitidas por el Tribunal y las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. Ambas permiten justificar la razón de ser de muchos artículos y permiten dar un apoyo teórico al contenido.

Al margen de las fuentes mencionadas en los párrafos anteriores y que aparecerán reflejadas al final de este trabajo dentro del apartado de la bibliografía, no hay que olvidar el asesoramiento recibido por parte del tutor experto en temas directamente relacionados con derecho tributario.

# **1. BLOQUE I: LOS DESPLAZAMIENTOS LABORALES AL EXTRANJERO**

## **1.1. CONCEPTO**

En 1949 la OIT<sup>2</sup> comenzó a regular la emigración que desde el punto de vista laboral se realizaba con el objetivo de buscar un trabajo o bien para aceptar una oferta de trabajo. Este concepto de movilidad viene recogido en el Convenio núm. 97 art. 11. Desde este punto de vista, los Estados tenían dos retos. En primer lugar, controlar el flujo de personas que se desplazaban desde otros países para evitar un efecto negativo sobre los nacionales; y, en segundo lugar, garantizar un estatuto jurídico específico para el trabajador migrante.

Prácticamente treinta años después, en 1975 aparece un nuevo fenómeno para el que es necesario crear el Convenio núm. 143. Este consiste en que trabajadores de empresas dentro de un país son elegidos por sus superiores para desempeñar una tarea específica durante un período de tiempo limitado en otro país. En resumidas cuentas, el desplazamiento se lleva a cabo para realizar una actividad en un país distinto al inicial en el que comenzó la relación de trabajo y, en ningún caso surge por voluntad del trabajador. De ser así, se trataría de migración. (Organización Internacional del Trabajo, 2006)

La doctrina para tratar de entender este nuevo tipo de movimiento crea una expresión más visual, se trata de una movilidad en el empleo y no una movilidad por el empleo, según LYON- CAEN (profesor francés especializado en derecho social).

Este movimiento de trabajadores responde a los nuevos servicios internacionales que se demandan y es posible gracias a que el empresario tiene libertad de establecimiento y prestación de servicios.

Cuando hablamos del desplazamiento de trabajadores en un contexto europeo es importante fomentar la creación de un mercado integrado entre las empresas nacionales y extranjeras y garantizar, como se ha mencionado anteriormente, las libertades económicas, es decir, no se puede interferir en el derecho que tienen las empresas de ofrecer sus servicios en cualquier Estado miembro.

---

<sup>2</sup> Organización Internacional del Trabajo.

La nacionalidad del trabajador será del todo irrelevante, puesto que lo único importante va a ser el país en el que comienza su actividad la empresa. A la hora de reglar este tipo de movimientos existe una regulación específica, pero el desplazamiento tendrá que cumplir con unas características:

1. Tiene que ser un movimiento transnacional.
2. El empresario tiene que ser el que ordene la movilidad con el fin de que la empresa pueda desempeñar sus objetivos en el otro país.
3. En ningún caso, se puede suspender o extinguir el contrato de trabajo inicial para firmar otro con un empresario nuevo o con el mismo. Si esto ocurriera se aplicaría el principio "*lex loci laboris*" y, por lo tanto, el sujeto que ejerciera la actividad profesional en el Estado miembro estaría regulado por la legislación de dicho Estado.
4. La movilidad laboral debe de ser temporal. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha propuesto un criterio para medir este tiempo, sin embargo, no existe una duración máxima.
5. Hay que mencionar dos exclusiones expresas. Por un lado, el personal de navegación de las empresas de marina mercante y por otro, cuando la finalidad del desplazamiento es formar a los trabajadores y no la prestación de ningún servicio.

## **1.2. RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTRATO DE TRABAJO**

### **1.2.1. Convenio de Roma, normativa interna y la Directiva 96/71/CE**

El Convenio de Roma del 19 de junio de 1980 entró en vigor en España en septiembre de 1993 y desde entonces ha sido la norma más importante dentro del derecho internacional privado. Por esta razón, se utilizará para regular el desplazamiento de trabajadores cuando ya exista un contrato laboral en vigor.

El Informe Giuliano-Lagarde sobre el Convenio determina que es necesario que del contrato de trabajo derive una relación laboral y, además, dicho Convenio únicamente se aplica a contratos individuales, no a convenios colectivos.

En lo que concierne a la normativa interna, esta establece que:

- a. Cuando los trabajadores españoles realicen sus trabajos a empresas españolas localizadas en otros Estados y siempre que el contrato se firme con las primeras entidades, se aplicará la legislación laboral

española sin afectar a las normas de orden públicas propias del país en el que se desarrolle el trabajo (ET<sup>3</sup>, art. 1.4).

- b. Por otro lado, el Código civil recoge que, cuando se trate de las obligaciones derivadas del contrato de trabajo, si las partes no las respetan, se pondrá en práctica la ley del Estado en que se estén prestando los servicios (CC<sup>4</sup> art. 10.6).

Este último artículo queda relegado por la ley supranacional, es decir, por el Convenio. Respecto al art. 1.4 del Estatuto de los Trabajadores, el Convenio se centra en el individuo que realiza la actividad, independientemente de quien sea el empresario. Si el trabajador prestara servicios en más de un Estado, sí se tendría en cuenta a la contraparte, aunque no sería necesario comprobar su nacionalidad.

Está claro que las relaciones de los nacionales en otros Estados estarán legisladas por el convenio internacional y en última estancia, si este no existiera, es decir, si no se pudiera aplicar el texto de Roma, sería el ordenamiento interno el responsable de operar.

Por otro lado, es importante mencionar la convivencia entre el Convenio de Roma y la Directiva 96/71/CE. El Convenio en su artículo 20 manifiesta que las normas en él contenidas no perjudicarán a la aplicación de otras leyes nacionales o aprobadas por instituciones europeas para resolver conflictos especiales.

Si una empresa española decide desplazar durante un período determinado de tiempo a sus trabajadores a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, según esta Directiva, deberá garantizarles las condiciones de trabajo que recoge la legislación del país en cuestión, sin perjuicio de que quiera mejorarlas.

La compatibilidad de ambos resultará sencilla puesto que, la Directiva no tiene como objetivo conseguir que se aplique la legislación del Estado en el que se está trabajando, sino dar la seguridad a los trabajadores desplazados de que, podrán disfrutar de unas determinadas condiciones de trabajo.

---

<sup>3</sup> ET: Estatuto de los trabajadores.

<sup>4</sup> CC: Código civil.

### 1.2.2. Determinación del Derecho Aplicable

El artículo 6 del Convenio de Roma esclarece dos normas para determinar las leyes que se van a aplicar a la hora de regular los desplazamientos de los trabajadores. Por un lado, las partes pueden elegir el derecho aplicable. Cuando esto ocurre hay que resaltar que, en ningún caso, al trabajador se le podrá negar las “*normas imperativas*” que le protegen. La otra opción es aplicar la “*Lex loci laboris*”, es decir, la ley del país en el que el trabajador presta sus servicios de manera habitual (art. 6.2. Convenio de Roma). La teoría alemana de la “*proyección*” o “*irradiación*” considera que la realización de alguna actividad en otro país es fruto de la proyección del contrato que este tiene con su empresa, por lo tanto, el artículo 6.2.b del Convenio recoge que, si el sujeto trabaja en más de un Estado, se le aplicará la ley del país en el que se ubique la empresa que lo ha contratado.

## 1.3. RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS

### 1.3.1. Criterio de residencia fiscal

#### 1.3.1.1. Concepto

Es imprescindible conocer si un trabajador es residente fiscal en España para decidir qué régimen fiscal se le debe de aplicar. Por lo tanto, para poder hablar de la tributación de personas que son enviadas a realizar su trabajo a otra jurisdicción fiscal hay que abarcar el concepto de residencia fiscal.

Actualmente están vigentes la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y el Real Decreto Legislativo 5/2004 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR). Sin embargo, antes de que entraran en vigor, no se hacía distinción entre la tributación de los residentes y no residentes y tampoco se definía en la legislación española el concepto de contribuyente no residente. Los contribuyentes tributaban por “*obligación personal*” cuando se entendía que eran residentes fiscales en España y se gravaban todas sus rentas, obtenidas o no en territorio español; y por “*obligación real*” cuando se gravan solo las rentas obtenidas en España y no se les considera residentes fiscales en nuestro país.

La LIRNR recoge una definición de contribuyente no residente, sin embargo, para decidir si una persona tiene su residencia fiscal en España o en otro Estado, hay que tener en cuenta la LIRPF que recoge el concepto de residencia fiscal y, nos

permitirá decidir cuál de las dos leyes se aplicará al trabajador. Además, hay que tener en cuenta algunas excepciones relativas a puestos públicos.

El artículo 8 de la LIRPF determina que serán contribuyentes del IRPF:

- Las personas físicas que residan habitualmente en España (art. 9.1, LIRPF).

También se puede aplicar a algunos trabajadores que ocupan puestos públicos o en los casos de “*cuarentena fiscal*”.

### *1.3.1.2. Residencia fiscal como sinónimo de permanencia en el país*

De acuerdo con el artículo 9.1.a) de la LIRPF, el sujeto tendrá su residencia habitual en España cuando permanezca en nuestro país más de 183 días. Se trata de un criterio objetivo. Resultan de vital importancia las disposiciones sobre el cómputo de la permanencia:

- Solo se tiene en cuenta el año natural, esto quiere decir que los 183 días tendrán que efectuarse entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de ese mismo año.<sup>5</sup>
- En ningún caso, se descontarán del cómputo las ausencias esporádicas, entendidas antes de la modificación incorporada en enero del año 2000 como ausencias temporales. En definitiva, cualquier ausencia durante el año natural se va a calificar como una ausencia esporádica salvo que, el sujeto acredite su residencia fiscal en otro Estado. Será este sujeto el que tendrá que aportar las pruebas que justifiquen su residencia fiscal en otro país, ya sea por la permanencia de más de 183 días en él o porque su centro de intereses económicos se encuentra allí.

Véase un ejemplo práctico: Si un trabajador con residencia fiscal en España se desplaza a Alemania más de 183 días para continuar allí su actividad y las autoridades competentes no le facilitan el certificado fiscal de residencia alemana, este no podrá acreditar su nueva residencia. Por lo tanto, España le seguirá considerando residente fiscal en nuestro territorio y, por lo tanto, contribuyente del IRPF. (Santa-Bárbara Rupérez, 2003)

---

<sup>5</sup> Un año natural abarca doce meses desde una fecha concreta a otra, mientras que un año civil es el período que transcurre desde el 1 de enero de un año hasta el 31 de diciembre de este. No obstante, LIRPF define año natural como el período que va desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre.

La residencia fiscal se considera por años completos; esto quiere decir que un trabajador español que se desplace a realizar un trabajo al extranjero tendrá su residencia fiscal en nuestro país o no, dependiendo del período del año en el que se ausente. Si lo hace durante la primera mitad del año y su ausencia supera los 183 días tendrá su residencia fiscal en el país en cuestión. Sin embargo, si lo hiciera en la segunda mitad del año, su residencia fiscal estaría en España. (Afinado, 2013)

Si el contribuyente acredita su residencia fiscal en un territorio calificado como paraíso fiscal, es decir, territorio de baja o nula tributación, tendrá que probar que ha permanecido en él, el mínimo de días requeridos por la Administración tributaria española con el único fin de evitar la evasión y el fraude fiscal. No obstante, no hay que olvidar la relación de esta norma con otra que engloba el concepto de “Cuarentena fiscal” (art. 9.2, LIRPF).

#### *1.3.1.3. Cuarentena fiscal*

Se trata de una norma anti paraísos fiscales (art. 9.2, LIRPF) que se aplica a los contribuyentes que cambian su residencia a un territorio considerado por la OCDE como paraíso fiscal. La finalidad de esta norma es que las personas físicas españolas o con doble nacionalidad (siempre y cuando una de ellas sea la española) que demuestren el cambio de su residencia fiscal al paraíso fiscal, no dejen de ser contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas durante el año en el que se produce el cambio y durante los siguientes cuatro períodos impositivos.<sup>6</sup>

Los trabajadores expatriados también se verán afectados por esta norma, aunque se desplacen para trabajar. Por este motivo pueden darse casos en los que su aplicación carezca de cualquier sentido. En primer lugar puede ser que, un territorio se clasifique dentro del grupo de paraísos fiscales porque ofrezca ventajas fiscales para las sociedades. Sin embargo, puede que no aporte ningún tipo de aliciente para los trabajadores dependientes si la tributación de las rentas de trabajo, es similar a la de otros países. Además, en la mayoría de los casos, el trabajador no es el que elige su destino, sino que es una decisión que toma el empresario.

---

<sup>6</sup> El período impositivo coincide con el año natural salvo que tenga lugar el fallecimiento del contribuyente.

Según el Real Decreto 1080/1991, la lista de paraísos fiscales es la siguiente:

1. Andorra
2. Antillas Neerlandesas.
3. Aruba
4. Emirato del Estado de Bahreín
5. Sultanato de Brunéi
6. Chipre
7. Emiratos Árabes Unidos
8. Gibraltar
9. Hong-Kong
10. Anguilla
11. Antigua y barbuda
12. Las Bahamas
13. Barbados
14. Bermudas
15. Islas Caimán
16. Islas Cook
17. República Dominicana
18. Granada
19. Islas Fiyi
20. Islas del Canal de la Mancha
21. Jamaica
22. Malta
23. Islas Malvinas
24. Islas de Man
25. Islas marianas
26. Mauricio
27. Montserrat
28. Republica de Nauru
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa lucia
32. Trinidad y Tobago
33. Isla Turcas y Caicos

34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Luxemburgo
42. Macao
43. Mónaco
44. Sultanato de Omán
45. República de Panamá
46. República de San Marino
47. República de Seychelles
48. República de Singapur  
(España, 1991)

#### *1.3.1.4. Cambios de residencia*

En nuestro país el sujeto tendrá o no su residencia fiscal en España durante todo el año civil. Esto quiere decir que, si se produce un cambio de residencia en algún momento, no tendrá valor en ese año impositivo. Sin embargo, en otros países no ocurre de la misma manera y desde un punto de vista fiscal se puede ser residente y no residente en un mismo año. Una vez más, estas diferencias pueden ser motivo de conflictos y se resolverán a través de los convenios de doble imposición.

Cuando el contribuyente deje de ser residente fiscal en España a consecuencia de su desplazamiento, el artículo 14.3 de la LIRPF podrá incluir sus rentas pendientes de imputación a la base imponible correspondiente, al último período que tenga que declarar por este Impuesto. Esto quiere decir que se realiza simultáneamente una declaración-liquidación.

#### *1.3.1.5. ¿Cómo se acredita la residencia fiscal?*

Antes de que la ley sobre el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas entrara en vigor el 1 de enero de 1999 valía con presentar cualquier acreditación de

permanencia, la cual, podía ser emitida por una autoridad no fiscal. No obstante, los tribunales poco a poco se fueron haciendo más estrictos; de esta manera, dejaron de ser válidos para justificar la residencia algunos documentos como las tarjetas de residencia y los pasaportes (TEAC<sup>7</sup> 4-12-1998) y en muchos casos, se empezó a exigir que el certificado lo emitiera una autoridad fiscal (DGT<sup>8</sup> 07-05-1992; 30-11-1992; 30-06-1994; 21-10-1994; 25-05-1998).

A partir de que entra en vigor la ley mencionada se produce un cambio muy significativo. Se deja de exigir que se acredite la permanencia para exigir la acreditación de la residencia fiscal en otro Estado que no sea España. La DGT, a partir de entonces, ha exigido que el certificado esté elaborado por una autoridad fiscal que afirme que la persona en cuestión tiene la residencia fiscal en ese país.

Si existe un convenio de doble imposición que permita que el contribuyente no tenga obligación de tributar, de acuerdo con lo recogido en las exenciones, será necesario que presente un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal que corresponda. Estos certificados tienen vigencia de un año desde que se emiten. La mencionada acreditación de residencia fiscal en España está regulada por la disp. Adic.2ª OM 22-12-1999 y existen dos modelos. Uno de ellos certifica la residencia fiscal en España, mientras que el otro certifica la residencia fiscal en España cuando resulta aplicable un convenio suscrito por nuestro país para evitar la doble imposición.

### **1.3.2. Criterio de centro de intereses económicos**

Hasta ahora se ha tratado el criterio de permanencia como el más importante a la hora de determinar la residencia fiscal del sujeto pero, como ya se ha mencionado anteriormente, puede haber otro recogido en el artículo 9 de la LIRPF: El criterio de centro de intereses económicos. Según este último, el contribuyente tendrá la residencia fiscal del país en el que se encuentre el núcleo principal o sus intereses económicos. En un primer momento, la ley 18/1991 se refería a la base de las actividades económicas o profesionales, sin embargo, con el tiempo se ha eliminado ese concepto para que no quede excluida ninguna actividad. El concepto de centro de intereses económicos se refiere no solo a la economía del contribuyente sino también a criterios sociales, familiares, etc.

---

<sup>7</sup> TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

<sup>8</sup> DGT: Dirección General de Tributos.

Es importante entender las diferencias entre “*núcleo principal*” y “*base de actividades económicas*”:

1. Núcleo principal: Pongamos que un contribuyente durante un año natural tiene una base imponible de 80.000 euros. De su totalidad, 30.000 euros han sido obtenidos en nuestro país, mientras que la parte restante se ha obtenido en diferentes Estados miembros, concretamente 5.000 euros en cada uno. A la hora de interpretar este concepto existen dos variantes. Por un lado, si comparamos las rentas que se obtienen en España y en el extranjero, la obtenida fuera supera en cantidad a la nacional, por lo tanto, podría concluirse que el sujeto pasivo no es residente en España. Por otro lado, la segunda interpretación secundada por los tribunales administrativos consiste en concluir que, el sujeto es residente español porque la renta más grande se obtiene en nuestro territorio y por consecuencia, el núcleo de sus actividades estaría localizado aquí.
2. Actividades o intereses económicos: El art. 9 de la LIRPF dicta que el contribuyente tendrá su centro de intereses en el Estado en el que obtenga la mayor parte de su base imponible.

La base imponible se compone de varios elementos:

- Rendimientos de actividades económicas (profesionales<sup>9</sup> o empresariales<sup>10</sup>).
- Rendimientos de trabajo.
- Rendimientos de capital inmobiliario
- Rendimientos de ganancias o pérdidas patrimoniales.
- Rendimientos de capital mobiliario.

Ejemplo práctico: Un contribuyente obtiene durante un año natural una base imponible de 200.000 euros que procede de:

Rendimientos de trabajo (empresa alemana): 120.000 euros

Rendimientos de capital inmobiliario: 8.000 euros

Rendimientos de actividades económicas (en España): 72.000 euros.

De acuerdo con el artículo mencionado, este contribuyente tendría su centro de actividades en Alemania, país en el que obtiene la mayor parte de su renta.

---

<sup>9</sup> El sujeto que realiza la actividad tiene una titulación que acredita que está habilitado para desempeñarla. Puede pertenecer a un colegio profesional.

<sup>10</sup> Todas las actividades económicas que no están englobadas en el apartado anterior.

### 1.3.3. Aplicación de los criterios a los expatriados

Se ha visto que la residencia fiscal del contribuyente en un Estado u otro se puede decidir de acuerdo con el criterio de permanencia o al de centro de intereses económicos. Además, ninguno tiene preferencia sobre el otro e incluso, pueden llegar a contradecirse.

Si hablamos de expatriados, este puede residir más de 183 días en España por lo que de acuerdo con el primero de los criterios, su residencia fiscal estaría en nuestro país y, sin embargo, al comparar todas sus rentas podemos encontrarnos que el centro de sus actividades económicas se localiza en el extranjero. Si se diera esta circunstancia, se aplicaría el convenio de doble imposición correspondiente.

Esta falta de preferencia genera una nueva cuestión sobre quién es el encargado de decidir el respectivo criterio: el contribuyente o la Administración tributaria. Si la Administración trata de evitar que los contribuyentes puedan eludir el criterio de permanencia, mediante deslocalizaciones ficticias, esta sería la responsable de decidir.

De acuerdo con el criterio de residencia es importante mencionar al artículo 9.1. b) de la Ley de Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas, según el cual se presume salvo que se demuestre lo contrario<sup>11</sup> que, la persona tiene su residencia habitual en España si su cónyuge e hijos menores residen habitualmente en nuestro territorio y, siempre y cuando, dependan de él. El contribuyente en cuestión tiene que estar casado legalmente con el cónyuge que reside habitualmente en España, de tal manera que quedan directamente descartadas otro tipo de relaciones afectivas. Ha sido mencionado el hecho de que el individuo resulta ser residente de un Estado o de otro durante un año natural entero. Puede darse el caso de que el sujeto se separe legalmente durante el ejercicio; por consiguiente, a fecha de devengo no se debería poder aplicar el principio de presunción de residencia por vínculo familiar. Sin embargo, si la mayor parte del ejercicio lo ha pasado casado, por lógica, sí se le atribuiría y en caso de que no fuera así, sería el contribuyente el responsable de demostrar que su matrimonio no ha sido un motivante para atraerle a España.

### 1.3.4. Casos especiales recogidos en la LIRPF

El artículo 10 de la LIRPF recoge una serie de casos en los cuales el contribuyente sería residente en España a pesar de que la mayor parte del año la pasara

---

<sup>11</sup> En derecho más conocido como presunción “*iuris tantum*”.

en el extranjero. Dichos supuestos especiales quedan recogidos por los tratados internacionales y resulta imprescindible que el sujeto cumpla las siguientes condiciones:

- a) Tener la nacionalidad española.
- b) Contribuyentes cuya residencia habitual esté en otro Estado de acuerdo con los criterios mencionados anteriormente.
- c) Afecta directamente a los hijos menores y al cónyuge, siempre que, no estén separados legalmente.
- d) Su trabajo tiene que estar encuadrado en alguna de las siguientes categorías:
  - Miembros de misiones diplomáticas españolas.
  - Miembros de oficinas consulares.
  - Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
  - Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Es importante saber que tanto si el contribuyente como el cónyuge y los hijos menores residieran de manera habitual en extranjero antes de que se le fuera adjudicado alguno de estos puestos de trabajo dejaría de ser de aplicación el art. 10 de la LIRPF y su tributación se regiría por la de no residentes. (España, 2006)

Esta norma se regula con el art. 25 del Modelo de la OCDE según el cual: *“las disposiciones del mismo no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del Derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.”* (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

## **2. BLOQUE II: TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS CONTRIBUYENTES DEL IRPF**

### **2.1. RÉGIMEN GENERAL**

Cuando un contribuyente presta servicios en el extranjero recibe unos rendimientos de trabajo y el pagador de estos puede ser o no, residente español. En tales circunstancias se deben resolver cuestiones de acuerdo con el lugar de tributación, la obligación o no de retener y realizar ingresos a cuenta, la aplicación de las exenciones del artículo 7, etc.

#### **2.1.1. Artículo 7, LIRPF. Rendimientos de trabajo exentos**

En el art.7 de la LIRPF y art.6 del RIRPF<sup>12</sup> se recogen las exenciones relativas a rendimientos de trabajo obtenidos en el extranjero. Se trata de dos argumentos que han sufrido varias modificaciones a lo largo de los años, por eso, se pueden diferenciar dos etapas:

- Primera etapa: 1999 y 2000.

Durante estos dos años de acuerdo con la redacción de ambos artículos era lícita la exención siempre que:

1. Se tratará de un rendimiento de trabajo obtenido por la realización de un trabajo en otro Estado.
2. La empresa en la cual se realizarán los trabajos estuviera permanentemente radicada en el extranjero.

Dichos rendimientos tendrían que haber tributado en ese Estado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga<sup>13</sup>.

- Segunda etapa: del 2000 en adelante.

---

<sup>12</sup> RIRPF: Reglamento sobre el Impuesto sobre Renta de Personas Físicas aprobado a través del Real Decreto 439/2007.

<sup>13</sup> Se entiende como un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF cualquier rendimiento sujeto a un impuesto personal, directo y que grave la renta mundial o rendimientos sujetos a un impuesto directo, aunque no grave la renta mundial. (Cordón Ezquerro, 2005)

Se introdujeron una serie de cambios que siguen vigentes hoy en día para los contribuyentes. La nueva redacción del artículo dice:

*“Art. 7.p): 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.*

*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 que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.”*

(España, 2006)

Con anterioridad, se han listado todos los países que conforme a la lista del RD<sup>14</sup> 1080/1991 se consideran como paraísos fiscales. Sin embargo, todos aquellos que firmen un convenio de doble imposición con España dejarán de ser considerados como tales, dado que esto implica un intercambio de información fiscal entre ambos territorios.

La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Esta cantidad será fija, aunque el trabajador realice más de un desplazamiento a lo largo del año y no intercederá el hecho de que hayan sido a diferentes Estados, es decir, se trata de un límite global.

La presente exención será incompatible para los contribuyentes destinados en el extranjero con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el art. 9 del Reglamento 439/2007, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá decidir cuál de los dos regímenes prefiere aplicar.

### **2.1.2. Requisitos para aplicar el artículo 7, LIRPF**

La aplicación de dicho artículo no es una tarea fácil; para que se pueda llevar a cabo necesariamente se tienen que cumplir cinco condiciones. A continuación, se explicarán una a una todas ellas.

- **Impuesto de naturaleza análoga o idéntica:**

Con la legislación antigua se consideraba que un impuesto tenía esta naturaleza si el contribuyente había pagado en el extranjero, al menos, el 50% de lo que

---

<sup>14</sup> Real Decreto.

habría pagado en España. Sin embargo, esta idea desaparece en 2002 cuando entra en vigor la reforma del artículo 7. Por lo tanto, se considerará como análogo cualquier impuesto que grave la renta o un impuesto que grave las nóminas.

La DGT aclara en este sentido que *“respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto, y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo [...]”* (DGT V1695-08, de 16 de septiembre de 2008).

Las similitudes deben aparecer en relación con el IRPF, no con el IRNR.

En los supuestos en los que España tiene firmado un convenio de doble imposición con otro Estado, en el artículo 2 de este, aparecerán todos los impuestos que se consideran análogos al Impuesto sobre la renta de personas físicas. Aunque hay que tener en cuenta que muchas veces, estos impuestos son del año en el que se firmó el convenio y, por consiguiente, pueden resultar irrelevantes.

- **Empresa o entidad no residente en España:**

El trabajo en cuestión se tiene que realizar en el extranjero. Esto implica que el trabajador sea desplazado y que el centro de trabajo no esté en España, aunque sea de forma temporal. El trabajador habrá prestado un trabajo a una empresa extranjera cuando esa sea la destinataria del servicio prestado. Aunque está claro que, también tiene que haber algún beneficio para la empresa española que es la que decide prestar a sus trabajadores. El artículo 106 LGT hace referencia a una serie de medidas para comprobar que sea así.

Cuando se trata de un grupo de empresas, el Requerimiento de la DGT 2559-03 establece que habrá que tener en cuenta si el beneficio es para la entidad no residente o en su defecto, para todo el grupo de empresas.

Este debate presentado desaparece cuando el trabajador se desplaza a una empresa que no está vinculada a la española ya que, en este caso, la única beneficiaria será la entidad extranjera, pudiéndose aplicar la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF.

Además, no es imprescindible la existencia de contrato con la entidad residente del otro Estado, para poder llevar a cabo su aplicación. (RDGT de 27 marzo de 2000, Información Fiscal, septiembre/octubre 2000)

Este tipo de desplazamientos podrían ser prestaciones de servicios transnacionales regulados en el artículo 2.1 de la Ley 45/1999. Existen tres casos que se califican dentro esta categoría:

1º *“Desplazamiento de un trabajador por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre la misma y el destinatario de la prestación de servicios, que esté establecido o que ejerza su actividad en España.”*

2º *“El desplazamiento de un trabajador a un centro de trabajo de la propia empresa o de otra empresa del grupo del que forme parte.”*

3º *“El desplazamiento de un trabajador por parte de una empresa de trabajo temporal para su puesta a disposición de una empresa usuaria que este establecida o que ejerza su actividad en España.”*

(España, 1999)

Se ha visto que no siempre que se produce un desplazamiento para prestar servicios transnacionales el destinatario del mismo es la empresa ubicada en el extranjero. Dicho desplazamiento puede ser fruto de un contrato entre una empresa nacional y otra que no lo sea o bien de desplazamientos a otros centros de la empresa.

En el primer caso de **contratos entre empresas españolas y extranjeras**, el trabajador es desplazado al extranjero para realizar un servicio del que se beneficia la empresa localizada en ese país. En función del tipo de empresa, pueden darse casos especiales:

1. Empresas de servicios: es imprescindible que el servicio prestado por la empresa española se desempeñe en el mismo país en el que está ubicada la entidad extranjera que contrató los servicios.
2. Empresas de transporte: independientemente de si se trata de un transporte de mercancías o de pasajeros, no se consideraría prestación de servicios transnacional, salvo que, la compañía en cuestión contara con un

establecimiento permanente en el otro Estado en el que presta los servicios. Si se diera este último supuesto, sería posible la exención.

3. Empresas de construcción: en este caso es imprescindible que el trabajo se haya contratado por una entidad o empresa no residente o bien por una Administración pública extranjera. También sería válido si se presta para un establecimiento permanente (de acuerdo con el Convenio de doble imposición firmado con el país en el que se realiza el trabajo) de un tercero o de la entidad.

(Bustos Buiza y Seijo Pérez, 2002)

El segundo motivo de los desplazamientos se produce cuando las empresas nacionales tienen **filiales en otros Estados**.

El TEAC para considerar que la entidad no residente es realmente la beneficiaria considera que se tienen que cumplir las siguientes condiciones:

1. El servicio se tiene que prestar en el exterior a otra empresa del Grupo.
2. El trabajador se tiene que desplazar para realizar su tarea.
3. La entidad no residente tiene que recibir directamente un beneficio.
4. El servicio que se presta tiene que ser imprescindible para la entidad no residente.

Es muy difícil valorar el grado de exigencia del Tribunal a la hora de decidir si la prestación del servicio queda exenta o no por el artículo 7.p) cuando se trata de empresas vinculadas a la entidad española que desplaza al trabajador. No obstante, ha tenido en cuenta la reforma de este artículo en la Ley 35/2006 que abarca la aplicación de la exención y, estipula la aplicación de las exigencias del art. 16.5 TRLIS. A pesar de que la DGT comenzó siendo muy exigente, en última instancia, ha acabado por permitir aplicar el artículo referido a exenciones siempre que se genere un “valor añadido” a la empresa no residente, independientemente de que al final, todo el grupo de empresas gane de alguna manera. (DGT 2559-03, de 30 de diciembre; 0027/05, de 28 de enero.)

(Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010)

Para calificar este tipo de prestaciones de servicios también es importante tener en consideración las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1995. La OCDE estipuló que para poder deducir los gastos que genera el desplazamiento es necesario que exista una prestación

de servicios y que, la entidad prestataria reciba un beneficio, como se ha mencionado en ocasiones anteriores. De acuerdo con estos requisitos, la OCDE clasifica los distintos tipos de servicios de la siguiente manera:

- a) Servicios administrativos (asesoría financiera, auditoría, contabilidad, servicios jurídicos, planificación de presupuestos, etc.).
- b) Servicios financieros.
- c) Colaboración con la producción, distribución y posterior comercialización de los productos.
- d) Servicios de gestión de personal, comúnmente conocido como “*Know-How*”<sup>15</sup>: cuando la empresa matriz desplaza a sus trabajadores a la filial con la idea de que pongan en práctica sus conocimientos técnicos o administrativos, es la filial la que sale ganando con los conocimientos que adquirirá.
- e) Servicios de I+D+i.

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010a)

- **Naturaleza de las prestaciones de servicios:**

No todos los rendimientos de trabajo van a estar acogidos por el art. 7.p) de la LIRPF. El artículo 17.1 de dicha Ley define los rendimientos de trabajo por naturaleza como cualquier relación laboral o estatutaria siempre que, no sean rendimientos de actividades económicas. Estos rendimientos se podrán recibir en forma de dinero o en especie. Se podrá aplicar la exención independientemente de que, el contrato lo tenga firmado con la empresa española o entre en vigor otro nuevo con la empresa que va a beneficiarse de la prestación del servicio.

El artículo mencionado anteriormente incluye como rendimientos de trabajo:

- a) *“Sueldos y salarios.*
- b) *Prestaciones por desempleo.*
- c) *Remuneraciones en concepto de gastos de representación.*
- d) *Contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo*

---

<sup>15</sup> Conocimientos técnicos o administrativos necesarios para desarrollar un proceso y que no están protegidos por ninguna patente.

*1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo.*

- e) *Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.*

(España, 2006)

Por otra parte, el artículo 17.2 menciona los rendimientos de trabajo por expresa decisión legal, los cuales, en su mayoría, no estarán exentos. Aunque en casos específicos podría debatirse su aplicación:

- Art. 17.2.a) Prestaciones pasivas: en ningún caso son un rendimiento derivado de la realización de un trabajo en otro país.
- Art. 17.2.b) Las cantidades que instituciones como el Parlamento Europeo, las Cortes Generales, Asambleas, etc. conceden a sus miembros: solo podrán estar exentas si se presta un servicio en una tercera entidad. Por ejemplo, los diputados españoles en el Parlamento europeo no prestan un servicio a dicha institución, al contrario, están realizando un servicio para su país.
- Art. 17.2.c) Rendimientos por dar cursos, conferencias, seminarios, etc.: La DGT tampoco lo entiende como un trabajo prestado a una entidad no residente puesto que el contribuyente acude de manera voluntaria.
- Art. 17.2.d) Rendimientos derivados de la realización de obras literarias, artísticas o científicas siempre que se ceda el derecho a su explotación: en ningún caso se estaría realizando un servicio a la empresa extranjera.
- Art. 17.2.e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos: si el

contribuyente participa en la junta de administración de una entidad extranjera, no existe una relación laboral.

- Art. 17.2.h) Las becas: en este caso, el estudiante tampoco realiza un trabajo para el centro en el que estudia.
- Art. 17.2.i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro: se trata de rendimientos del trabajo y la DGT valora la aplicación de la exención cuando realmente la persona física desempeñe un trabajo útil en la entidad extranjera.
- Art. 17.2.j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial: Sí podría aplicarse la exención.

(Bustos Buiza y Seijo Pérez, 2002)

- **Importe exento:**

Cada contribuyente puede tener exento como máximo 60.100 € al año. No es necesario que aparezca especificada la cantidad que la persona física recibe por haber realizado un trabajo en una empresa o entidad no residente. Tampoco va a resultar relevante si paga la empresa española o la extranjera. Además, la exención abarcará tanto las remuneraciones dinerarias como las remuneraciones en especie.

Por regla general, las remuneraciones tienen que guardar una relación con el valor de mercado de los servicios prestados, tal y como indica el art. 6.3 y 41 de la LIRPF. Cuando la persona física realiza un trabajo en el extranjero, son posibles dos situaciones: si existe un segundo contrato con la empresa extranjera, cada empresa puede hacerse cargo de la remuneración que le corresponde en función del servicio prestado. En el supuesto de que no exista contrato firmado con la entidad no residente, una de las empresas, en nuestro caso la española, se hace cargo de todo el salario y posteriormente, repercutirá la parte correspondiente a la empresa extranjera. El método más común para hacerlo es calcular el salario diario, conforme a la remuneración total.

- **Incompatibilidad con el régimen de dietas exoneradas de tributación:**

Ya se ha mencionado en el apartado introductorio sobre este artículo que la aplicación de la exención del art.7 es incompatible con el régimen de dietas

exoneradas de tributación del art. 9 del RIRPF. Por lo tanto, el trabajador en el extranjero tiene que elegir entre aplicar uno u otro. En el primer caso, la exención cubre hasta una cantidad determinada (véase, en el apartado anterior); mientras que, en el segundo, se limita el exceso.

Se han enumerado y desarrollado los requisitos para la aplicación de la exención del artículo 7. (Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois y Vega Borrego, 2013). No obstante, se debe tener en cuenta que a la hora de poner en marcha las exenciones a los rendimientos de trabajo, hay distintas opiniones. Por un lado, algunos miembros de la doctrina apoyan que se emplee la exención para todos los rendimientos del trabajo recogidos en el artículo 17 de la LIPRF, siempre y cuando, se cumplan las condiciones mencionadas con anterioridad. Mientras que otros muchos, consideran necesario que haya un contrato entre el trabajador y la filial en la que presta sus servicios.

Si no se cumplen los requisitos es mucho más fácil resolver el conflicto ya que directamente, no se pueden aplicar las exenciones del art.7.p). Un ejemplo de este último supuesto es cuando, un residente español recibe una pensión en otro país por haber trabajado en él (DGT V 0087-00; V 1684-05).

### **2.1.3. Exención de los excesos percibidos por los contribuyentes destinados en el extranjero**

En función del artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas al que hago referencia previamente, se califican de dietas exceptuadas de gravamen:

*“1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.*

2.º *El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.*

3.º *El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.*

4.º *El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.*

*Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento.”*

(España, 2007)

En definitiva, para que se pueda poner en marcha este régimen de dietas que no se someten a ningún gravamen es imprescindible que hablemos de: funcionarios españoles o miembros de la Administración pública destinados al extranjero, funcionarios que trabajen para otras Administraciones públicas o trabajadores de empresas con destino<sup>16</sup> en el extranjero.

Una vez mencionado a quienes se les aplicará este régimen, hay que saber que existe otro requisito: todos ellos deberán ser contribuyentes por el IRPF. Por lo tanto, si no son trabajadores de la Administración pública española, se verán en la obligación de

---

<sup>16</sup> La DGT, el 29-02-1991 aclaró que destino en el extranjero será cuando se presten en él de manera habitual los servicios, es decir, no entran en consideración los trabajadores desplazados temporalmente que vuelven a su centro de trabajo habitual.

acreditar su residencia fiscal en España y si no lo hacen pasarán a ser automáticamente contribuyentes por el IRNR.

#### *2.1.3.1. Cuantificación de los excesos:*

El exceso se calcula en función de lo que hubiera ganado el contribuyente si hubiera estado destinado en España y, hubiera realizado el mismo trabajo (DGT 26-3-01).

En el caso concreto de los corresponsales de medios de comunicación, estos perciben el “*complemento especial por destino en el extranjero*” y el “*complemento de vivienda*” y ambos se consideran excesos (DGT 11-11-99). Además, se califican como excesos el “*incentivo de permanencia en XXX*”, la “*indemnización por destino en el extranjero*” y la “*gratificación por tiempo trabajado en el extranjero*” (DGT 8-11-00).

#### **2.1.4. Dietas por desplazamiento y por gasto de alojamiento y manutención**

Las dietas por desplazamiento y por gasto de alojamiento y manutención se consideran rendimientos de trabajo por los que, el contribuyente debería de tributar. Sin embargo, cuando cubren gastos derivados del trabajo quedan exentos; siempre que se ajusten a los requisitos y no superen la cantidad máxima que considera el Reglamento.

Una vez más podemos diferenciar dos etapas a la hora de analizar a qué dietas son aplicables o no, las exenciones. Previamente al año 1998, en muchas ocasiones se aplicaban exenciones cuando no había una relación laboral o estatutaria entre el sujeto que se beneficiaba de las dietas y el que las proporcionaba. Un ejemplo es la asistencia a los consejos administrativos. A partir de que se aprobó la LIRPF, vigente hoy en día, dejó de ser lícita su aplicación a las dietas que cubrían los gastos de asistencia de juntas (DGT 22-02-00 y 18-04-00), así como a las becas postdoctorales (TEAC 25-02-00) ya que, en este último caso, no existe una orden de desplazamiento. La persona física si decide cursar los estudios en otro país que no sea el suyo es por decisión propia. (Cordón Ezquerro, 2005)

A continuación, se va a analizar uno a uno los distintos tipos de dietas que puede percibir el contribuyente:

##### *2.1.4.1. Dietas por gastos de locomoción*

No se gravan las cantidades de dinero que se le proporcionen al empleado para cubrir los gastos de desplazamiento cuando este no preste los servicios en el centro habitual. Según el medio de transporte, se diferencian:

- Transporte público: está exenta toda la cantidad que proporcione la empresa para la compra del billete pero, es necesario justificarla con la factura respectiva.
- Transporte privado: queda exenta de ser gravada la cantidad resultante de multiplicar cada kilómetro recorrido por 0,19 €, así como los gastos de peaje y aparcamiento.

(España. Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017)

#### 2.1.4.2. Dietas de manutención y estancia

Una vez más, están exentas las cantidades que la empresa facilite a su trabajador para pagar la manutención y la estancia. No obstante, para poder aplicar esta exención es necesario que los gastos tengan lugar en un municipio distinto a aquel en el que desarrolla normalmente su trabajo y, además, la permanencia no puede superar los 9 meses en el mismo territorio. Por lo tanto, el trabajador podría desplazarse en numerosas ocasiones a distintos territorios y en ese caso, sí estarían exentas las cantidades facilitadas por la empresa. Al igual que ocurre con el transporte público, el trabajador tendrá que justificar los gastos.

Las máximas cantidades referidas a la estancia de la persona física y por las que no deberá de tributar son las siguientes:

**Tabla 1: Cantidades exentas para dietas de manutención y estancia**

<b>País</b>	<b>Gastos por manutención por día con pernoctación.</b>	<b>Gastos por manutención por día sin pernoctación.</b>
<b>España</b>	53,34 €	26,67 €
<b>Extranjero</b>	91,35 €	48,98 €

*Fuente propia a partir de datos extraídos del BOE. (España, 2018)*

En el hipotético caso de que se trate de un expatriado cuyo desplazamiento dure más de 9 meses, las dietas pasan a considerarse como rendimientos del trabajo a la hora de realizar la declaración. Existe una alteración del destino si un trabajador es desplazado a un país por unos días determinados y, durante ese período hace otros

desplazamientos para acabar volviendo al inicial. En este caso habría dos desplazamientos y no uno (DGT 27-1-95).

Por otro lado, si el desplazamiento inicialmente era de menos de 9 meses y posteriormente, se alargó llegando a cubrir dicha cifra, tendrá que ser regularizado y la persona física se verá en la obligación de tributar dichos rendimientos.

#### *2.1.4.3. Dietas por traslado de trabajo*

Cuando el traslado de trabajo suponga un cambio de residencia, los gastos de locomoción y manutención del trabajador y sus familias durante el traslado, así como los gastos derivados de desplazar sus pertenencias quedan exonerados de gravamen.

Después de estudiar, uno a uno, los distintos tipos de dietas que se puede encontrar el contribuyente, resulta interesante resolver otra cuestión: puede ocurrir que las cantidades prestadas superen las exentas. En estos casos, la persona física no tendrá más remedio que gravar la parte restante y, además, realizará las correspondientes retenciones a cuenta. Si se da el caso mencionado con antelación en el que el período de desplazamiento en el extranjero supera los 9 meses, solo se retendrá de acuerdo con la cantidad que se obtiene a partir de dicho momento.

El artículo 18 de la LIRPF recoge que, cuando se trata de una dieta por traslado de trabajo que supera la cantidad exenta, se le aplicará una reducción del 30%. (Porcentaje recogido en el artículo 17.2 de esta misma Ley.)

## **2.2. REGIMENES ESPECIALES**

Se ha visto el régimen general que recoge las normas de tributación de las personas físicas expatriadas o desplazadas para desempeñar un trabajo a otro Estado. Sin embargo, existen una serie de profesiones para las cuales la normativa interna tiene una consideración distinta. Las personas físicas que tienen un régimen fiscal diferente si su empleo exige una movilidad son: los funcionarios públicos y miembros de misiones diplomáticas, los estudiantes y profesores, los miembros de consejos de administración y los deportistas y artistas.

### **2.2.1. Funcionarios públicos y miembros de misiones diplomáticas**

Como se ha mencionado con anterioridad en este trabajo, los miembros de misiones diplomáticas, de oficinas consulares, los titulares de cargos oficiales del Estado o los funcionarios que realicen su empleo en el extranjero, aunque no sean ni

diplomáticos ni consulares, van a estar sujetos al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y, además, sus dietas no se gravarán. No obstante, no se les podría aplicar las exenciones del artículo 7.p) de la LIRPF porque, al fin y al cabo, todos ellos aun estando en el extranjero, estarían trabajando para el Estado español. Lo mismo ocurre con los funcionarios que se desplazan para acudir a reuniones o conferencias.

Sin embargo, en algunas ocasiones y cada vez más a menudo, los funcionarios son destinados a trabajar en otras Administraciones como consecuencia de acuerdos de cooperación internacional. Si no existe ningún convenio con el otro Estado que especifique como actuar, sí sería lícito aplicar el art.7 sobre exenciones de la LIRPF (se entiende que el trabajador ha sido prestado).

### **2.2.2. Administrativos, miembros de los Consejos de Administración u otros órganos representativos**

El artículo 101.2, LIRPF reconoce como rendimientos de trabajo sujetos a una retención del 35%, las retribuciones adjudicadas a los administradores o miembros de los consejos o juntas. Si la junta se celebra en el extranjero, se abre un debate sobre si sería posible aplicar alguna exención.

En lo que se refiere a las dietas para cubrir los gastos de transporte, la DGT (cv 22-2-00) considera que no son rendimientos y tampoco es lícito aplicar una exención a cualquier retribución de los miembros del consejo porque, en ningún caso, estarían realizando una actividad de la cual saliera ganando la entidad extranjera. La Dirección General de Tributos en una de sus Resoluciones (1087/2003) concluyó: *“No estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero”*. Hay que tener en cuenta que estas retribuciones son de carácter mercantil y en consecuencia sus retenciones serán diferentes a las retribuciones propiamente laborales. (DGT N1 1087-03, de 30 de julio de 2003).

El Informe OCDE de 1979 hace las oportunas diferencias entre *“actividades de accionistas”* y *“actividades de tutela”*. En este sentido concluye que las primeras no generan un beneficio para las filiales, sino que las ventajas a fin de cuentas son para la matriz.

### 2.2.3. Deportistas

Si la persona física reside habitualmente en España, es decir, permanece en nuestro país durante más de 183 días, el artículo 2 de LIRPF le obliga a tributar aquí todas sus rentas mundiales sin tener en cuenta donde se han generado.

Los deportistas, además de las normas generales, tienen que acatar otras especiales recogidas en los siguientes artículos:

- De acuerdo con el artículo 9.1 de la LIRPF, los deportistas residentes en España que se trasladen a un paraíso fiscal tendrán que demostrar su permanencia en él, durante más de 183 días para dejar de ser considerados residentes aquí. Sin embargo, estos deportistas si se acogen al artículo 8.2 de la LIRPF podrán seguir siendo considerados contribuyentes del IRPF en el ejercicio en el que se lleva a cabo el cambio de residencia y, durante los cuatro siguientes períodos impositivos.
- A fin de evitar la discriminación fiscal por no residencia, el artículo 46 TRLIRNR<sup>17</sup> contempla la opción de que los deportistas no residentes en España puedan gravar, a través del IRPF, la renta que obtienen en nuestro país. El caso más conocido es el Schumacher (STJCE<sup>18</sup> de 14 de febrero de 1995).
- Los deportistas que se desplacen a España y obtengan aquí su residencia fiscal, tienen la opción de gravar por el IRNR en el período en el que cambian su residencia fiscal y en los cinco siguientes, siempre que: el motivo de su desplazamiento sea un contrato de trabajo con una entidad deportiva residente en España, no haya residido en España durante los diez años anteriores y evidentemente, los rendimientos de trabajo que obtenga el deportista no estén exentos en la LIRNR, (art. 93 LIRPF).

En el caso de los deportistas, estos pueden obtener rentas en otro Estado; en ese caso si existe un convenio de doble imposición con este país pueden darse dos situaciones. Si el contribuyente obtiene la renta en un país extranjero, en el cual, está exenta de gravamen, solo se tendrán en cuenta esos rendimientos para calcular el tipo de gravamen que se aplicará al resto de rentas. Pero también puede ocurrir lo contrario, es

---

<sup>17</sup> Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

<sup>18</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

decir, que la renta esté sujeta a gravamen en el país en el que se ha obtenido y en ese caso, se aplicará la eliminación de la doble imposición (art.80 LIRPF).

Los rendimientos del trabajo de deportistas pueden ser de varios tipos. De manera regular pueden recibir sueldos, pagas extraordinarias, primas de partido, rentas en especie (RD 1006/1985). De carácter irregular serían las primas de contratación, retribuciones durante una incapacidad temporal, indemnizaciones por lesiones temporales, etc. Además se consideran rendimientos de trabajo, el dinero que obtenga el deportista por ceder sus derechos de imagen a la entidad con la que trabaja.

Es importante tener en cuenta que de acuerdo con el art.7 LIRPF, algunos de los rendimientos del trabajo de deportistas pueden estar exentos. Entre ellos: indemnizaciones por despido (solo la cantidad que este Reflejada en el Estatuto de los Trabajadores), ayudas de formación si se trata de deportistas de alto nivel (RD 1467/1997), etc.

(Delgado García, Oliver Cuello, Quintana Ferrer, y Urquizo Cavallé, 2008)

#### **2.2.4. Artistas**

A pesar de que ni el modelo de Convenio de la OCDE ni nuestra legislación interna recoge el concepto de artista, en los comentarios se puede extraer una definición: *“resultan ser artistas aquellos profesionales del espectáculo que ejecuten o pretendan ejecutar sus actuaciones en público, tanto en directo como en medios de comunicación”*. Es decir, el criterio necesario para que al contribuyente se le pueda calificar como artista es que debe actuar en público y si no lo hacen serán otro tipo de profesionales. (Actividades incluidas en la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades económicas (AIE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre). (España, 1991)

Si el contribuyente ejerce su actividad como persona física dentro de nuestro país, se le retendrá un 15% de todos sus ingresos. Aunque durante los tres primeros períodos impositivos a partir de que empieza sus actividades, la retención será solo del 8%. Por otro lado, se le aplica un IVA reducido del 7%. Por el contrario, si es una persona física que ejerce en otros Estados, no retendrá en el IRPF y no le afectará el IVA. (Abascal, 2002)

### 2.2.5. Estudiantes y profesores

Con relación a los estudiantes, la Ley sobre el Impuesto sobre Rentas Físicas estipula que, si los estudiantes mantienen su residencia fiscal en España, estos deberán gravar aquí toda la cantidad que reciban para cursar en el extranjero sus estudios (art. 7.j). Si el becario decide cambiar su residencia fiscal al país de destino aportando un documento que lo corrobore, pasará a ser no residente y, por lo tanto, estará sujeto al IRNR.

En el caso de que los estudiantes reciban becas para desplazarse al extranjero, dicho desplazamiento lo harán de forma voluntaria, de manera que la DGT en las resoluciones del 4-12-00; 11-12-00; 26-02-01; y del 3-4-01 dictó que las dietas no estarán recogidas en el régimen de dietas por alojamiento y manutención, así como tampoco se aplicará la exención del artículo 7.p).

Por otro lado, dentro de este apartado, cabe el estudio del desplazamiento de los profesores. Se entiende que son profesores todas las personas que se dediquen a la enseñanza en universidades, escuelas superiores o cualquier institución educativa. Si el centro no cuenta con un reconocimiento oficial, se recurrirá al CDI<sup>19</sup> para conocer si sus profesores son reconocidos como tales.

En primer lugar, si el profesor es destinado a un centro de enseñanza en el extranjero para desempeñar su trabajo, se aplicaría tanto el régimen de dietas (art.9, RIRPF) como la exención del artículo 7. Por el contrario, si únicamente se desplaza al extranjero para dar conferencias, cursos, etc. y no existe una relación laboral, la Dirección General de Tributos determinó que ese gasto lo tendría que pagar un tercero.

---

<sup>19</sup> Convenio de Doble Imposición.

### **3. BLOQUE III: TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS CONTRIBUYENTES DEL IRNR**

#### **3.1.CONTRIBUYENTES DE LA LEY DE IMPUESTOS DE NO RESIDENTES**

El impuesto sobre la renta de personas físicas no residentes es un tributo dirigido a las personas físicas que no residen en España que obtengan rentas aquí. Como es natural, no podrán ser contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (art 5, LIRNR).

Los trabajadores que comiencen a tributar por el Impuesto de no residentes, deberán entregar a la Administración tributaria el modelo 247<sup>20</sup>, en el que aparecerán todos los datos de identificación relativos al trabajador y a la empresa extranjera, la fecha en la que abandona España y la fecha en la que comienza a desempeñar su trabajo en el otro Estado así como, un justificante de que su estancia en él superará los 183 días.

#### **3.2.OTROS ELEMENTOS PERSONALES: EL REPRESENTANTE Y LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS**

##### **3.2.1. El representante**

Los contribuyentes que no sean residentes necesitan, de cara a la Administración pública, un representante con residencia en España (puede ser una persona física o jurídica) en las siguientes circunstancias:

- *“Cuando opere mediante establecimiento permanente (a partir de aquí, EP).*
- *Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con “presencia en territorio español”.*
- *Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de establecimiento permanente, cuya base imponible es la diferencia entre los*

---

<sup>20</sup> Se puede consultar si así se desea en el Anexo I.

*ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros.*

- *Cuando así lo requiera la Administración tributaria.*
- *Cuando se trate de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.”*

(España, 2004)

### **3.2.2. Los responsables solidarios**

A la hora de ingresar las deudas responderán solidariamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de EP y el depositario o gestor de bienes no afectos a un EP. Si la obligación es de retener, no va a haber responsabilidad solidaria (art.9, IRNR).

### **3.3. TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DE TRABAJO OBTENIDOS EN ESPAÑA POR CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES**

De acuerdo con el objetivo que persigue este trabajo es importante saber cuándo, los trabajadores expatriados obtienen las rentas en España. Esta ley contempla como rendimientos de trabajo los mismo que la LIRPF.

El artículo 13 dentro del apartado de sujeción al impuesto alberga los casos en los que se entiende que los rendimientos del trabajo han sido obtenidos en nuestro país. La normativa interna alberga dos opciones: la primera de ellas que el rendimiento de trabajo se obtenga por haber prestado un servicio en territorio español y la segunda que se preste a través de un establecimiento permanente o una entidad residente en España.

En cualquier caso, este último criterio conocido como “*criterio de pago*” no se podrá aplicar a los rendimientos del trabajo especificados en la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, a trabajos que hayan sido prestados en su totalidad en territorio español o a rendimientos que estén sujetos a impuestos de naturaleza personal en el extranjero.

En relación con las rentas generadas a través de un establecimiento permanente, se podrán gravar, (Art. 16, LIRNR):

- Los rendimientos efectuados por el establecimiento permanente.

- Los rendimientos generados por los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
  - Las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- (España, 2004)

### **3.3.1. Rendimientos de trabajo exentos**

El artículo 14 de LRNR contempla que estarán exentas las rentas recogidas en el artículo 7 de la LIRPF; aunque muchas de ellas no sean aplicables a los trabajadores expatriados. Por otro lado, también quedan exentas *“las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.”* Esta exención fue incorporada por la Ley 14/2000. (España, 2000a)

## **3.4. RÉGIMEN OPCIONAL: CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN LA UNIÓN EUROPEA**

Gracias a la Recomendación de la Comisión CE 94/79 y a algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: ROLAND SCHUMACHER (C- 279/93) de 14-2-95; FRANS GSCHWIND (C-391-97) de 14-9-99; PATRICK ZURSTRASSEN (C-87/99) de 16-5-00, etc. la LIRNR permite que residentes de otros Estados de la Unión Europea tributen de acuerdo con el IRPF y, continúen siendo no residentes en España.

Podrán acogerse al régimen opcional del IRNR, los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos (art. 46, LRNR):

- a) Tienen que ser personas físicas.
- b) Tienen que aportar pruebas de que son residentes de otro Estado de la UE.
- c) Al menos, el 75% de sus rentas de trabajo o de actividades económicas tienen que haber sido obtenidos en España.
- d) Para poder aplicar esta opción, es necesario que dichas rentas hayan tributado por el IRNR durante el período correspondiente. Tampoco será aplicable el régimen opcional si el contribuyente acredita su residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal.

(España, 2004)

El lugar, la forma y el período hábil para presentar la documentación necesaria para que, la Administración tributaria aplique dicho régimen vienen resumidos en la Orden HAP/2274/2015. (Agencia Tributaria, 2018b)

### **3.4.1. Aplicación práctica**

En el reglamento sobre el Impuesto sobre Rentas de No Residentes (del artículo 8 al 11) se recogen las tres fases necesarias para la aplicación del régimen:

- Fase 1: Determinar el grado de vinculación del no residente con España. Como se ha mencionado en los requisitos necesarios de los contribuyentes, más del 75% de su renta mundial tiene que ser obtenida en España.
- Fase 2: Calcular el tipo medio de gravamen. Para llevar a cabo este cometido, es necesario en primer lugar, dividir la cuota líquida total entre la base liquidable; posteriormente, la Administración tributaria multiplicará ese resultado por 100.
- Fase 3: Este tipo medio de gravamen calculado anteriormente se aplicará a la base liquidable que corresponde a las rentas que el contribuyente del régimen opcional obtiene en España.

(Bustos Buiza y Seijo Pérez, 2002)

## 4. BLOQUE IV: DOBLE IMPOSICIÓN

### 4.1. CONCEPTO

La doble imposición internacional aparece cuando un objeto es gravado durante el mismo período por dos soberanías fiscales mediante impuestos parecidos, pero con distintos nombres.

Se puede clasificar la doble imposición en dos grupos:

- **Doble imposición internacional jurídica:** consiste en gravar una misma renta por dos soberanías fiscales diferentes.

Véase un ejemplo: un residente español gana rendimientos de capital inmobiliarios en Francia. Por un lado, España grava todas las rentas mundiales que percibe su residente y, por otro lado, Francia considera que también tiene derecho a gravar dicha renta por obtenerse en su Estado.

- **Doble imposición económica:** ocurre cuando la misma soberanía fiscal grava varias veces la misma renta.

Un ejemplo muy claro es la recepción de dividendos. Primero son gravados por el Impuesto de sociedades como beneficios y en segundo lugar, son considerados como renta imponible para persona que los recibe.

(Barnadas Molins, 1995)

### 4.2. CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Como se ha analizado en otros apartados, se puede ver que la recaudación fiscal se basa en dos principios: el “*personal*” que grava las rentas de los ciudadanos, independientemente de dónde se obtenga dicha renta y, el “*real*” o “*territorial*” que, grava las rentas obtenidas en un lugar sin tener en cuenta la residencia del sujeto pasivo. Las diferencias de criterios entre países dan lugar a conflictos y aparece la doble imposición internacional.

Un ejemplo dentro del ámbito personal es la doble residencia fiscal<sup>21</sup>. En el caso de Estados Unidos, un residente fiscal será aquel que tenga la ciudadanía

---

<sup>21</sup> Un mismo individuo desde el punto de vista fiscal se considera residente de varios países al mismo tiempo.

estadounidense. Sin embargo, en otros países será suficiente con que haya residido en ellos durante un período concreto de tiempo.

La otra causa de la doble imposición aparece cuando los países tienen diferentes formas de entender el beneficio, es decir, cuando a efectos fiscales no sea unánime la interpretación de la base imponible.

#### 4.3.MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Existen varios métodos para evitar la doble imposición y cada uno de ellos tiene diferentes consecuencias. Las medidas seguidas por el Comité de la OCDE se centran en:

1. **Método de exención:** en términos generales la exención significa que, un Estado renuncia a gravar la renta de un contribuyente cuando previamente se han firmado acuerdos con otros Estados. Esta exención se podría aplicar en el país de la fuente o en el de residencia, pero lo más habitual es que ocurra lo segundo. Esto quiere decir que, el estado de residencia que grava la renta mundial hace una excepción con las rentas obtenidas en el extranjero. La razón es que dichas rentas ya habrán sido gravadas en el Estado de la fuente<sup>22</sup>.

A continuación, se nombran los dos tipos de exenciones que se pueden encontrar:

- Exención íntegra: como su propio nombre indica, en este caso, el Estado de residencia no tiene en cuenta rentas obtenidas en el extranjero.
- Exención con progresividad: la diferencia respecto al anterior es que, en esta modalidad, se tendrán en cuenta las rentas obtenidas en el extranjero, a la hora de calcular el tipo de gravamen (para ello se suman a la base imponible formada por todas las rentas que genera en el país).

2. **Método de imputación o del crédito fiscal:** esta modalidad se apoya en el principio de renta mundial. Esto quiere decir que el país de residencia grava todas las rentas, incluidas las obtenidas en el extranjero. Posteriormente, de la cuota de su impuesto se podrán deducir los importes satisfechos en el país de la fuente.

---

<sup>22</sup> País en el que se obtiene un rendimiento.

Al igual que en el caso anterior, en el método de imputación existen dos modalidades:

- Imputación íntegra: se puede deducir de la cuota del impuesto la totalidad del importe gravado en el país de la fuente. No existe ningún tipo de límite.
- Imputación ordinaria: en este caso sí existe un requisito. La deducción del impuesto que se paga en el extranjero no puede ser mayor al importe que se debería de pagar en el país de residencia, en el caso de que, dichas rentas se hubieran obtenido en él.

Haciendo una valoración de ambos métodos, el primero es más sencillo porque divide las bases. Sin embargo, el método de imputación hace más hincapié en el principio de igualdad y equidad, tratando a todos los residentes de igual forma, es decir, soportan la misma carga fiscal dependiendo de las rentas que obtengan y con independencia del territorio en el que se obtengan.

#### **4.4.MEDIDAS UNILATERALES, BILATERALES Y MULTILATERALES**

##### **4.4.1. Medidas unilaterales**

Consiste en introducir dentro de la normativa de un país, reglas que eviten la doble imposición. El país de residencia como responsable de la aparición de la doble imposición, se hará cargo de eliminarla.

##### **4.4.2. Medidas bilaterales. Convenios para evitar la doble imposición**

- Concepto:

Un convenio para evitar la doble imposición es una medida bilateral con la que, los países acuerdan cuál de ellos va a gravar cada una de las rentas, en función de su naturaleza. El estado de residencia será el que tenga que poner los medios necesarios para evitar la doble imposición debido a que es quien puede provocarla.

La primera vez que la OCDE propuso un modelo de convenio para evitar la doble imposición fue en 1963, pero no llegó a ser aceptado por todos los países miembros. Unos años más tarde, en 1977 el Comité de Asuntos Fiscales incorporó nuevos comentarios. Posteriormente, en 1992 y

1995 se introdujeron las últimas modificaciones, pero siempre respetando el Modelo de 1977.

- Objetivos de los convenios:
    - A) Evitar la doble imposición entre países.
    - B) Fomentar las inversiones extranjeras, la integración de empresas, el mercado de valores.
    - C) Neutralidad: Es importante que los convenios aseguren que la fiscalidad no influya en las decisiones relacionadas con la localización de las rentas y del patrimonio.
    - D) Armonizar: los convenios permiten que los países sepan sobre las normativas de otros, es decir, permiten la armonización entre los sistemas fiscales.
    - E) Intercambio de información: los países suscritos a los convenios para evitar la doble imposición deben comunicarse entre ellos cualquier cambio que lleven a cabo en sus normativas. La mayoría de los convenios firmados por España cuentan con la llamada cláusula de intercambio de información. Con este intercambio se pretende por un lado que ambos países intercambien información recíprocamente y, por otro lado, poder usar dicha información para la normativa interna.
    - F) Principio de no discriminación: queda terminantemente prohibido tratar de manera diferente a los residentes de aquellos que no lo son.
- (Barnadas Molins, 1995)

- Convenios de doble imposición firmados por España:
 

Los convenios suscritos por España actualizados por el Ministerio de Hacienda y tributación pública el 15/12/2017 son los siguientes:

**Tabla 2: Convenios de doble imposición suscritos por España**

	<b>Albania</b>		<b>Islandia</b>
	Alemania		Israel
	Andorra		Italia
	Arabia Saudí		Jamaica

	Argelia		Japón
	Argentina		Kazajstán
	Armenia		Kuwait
	Australia		Letonia
	Austria		Lituania
	Barbados		Luxemburgo
	Bélgica		Macedonia
	Bolivia		Malasia
	Bosnia y Herzegovina		Malta
	Brasil		Marruecos
	Bulgaria		México
	Canadá		Moldavia
	Catar		Nigeria
	Chequia		Noruega
	Chile		Nueva Zelanda
	China		Omán
	Chipre		Pakistán
	Colombia		Panamá
	Corea del Sur		Polonia
	Costa Rica		Portugal
	Croacia		Reino Unido
	Cuba		República Dominicana
	Dinamarca		Rumanía
	Ecuador		Federación Rusa
	Egipto		El Salvador
	Emiratos Árabes Unidos		Senegal
	Eslovaquia		Serbia
	Eslovenia		Singapur
	Estados Unidos		Sudáfrica
	Estonia		Suecia
	Filipinas		Suiza
	Finlandia		Tailandia
	Francia		Trinidad y Tobago

	Georgia		Túnez
	Grecia		Turquía
	Holanda		Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)
	Hungría		Uruguay
	India		Uzbekistán
	Indonesia		Venezuela
	Irán		Vietnam
	Irlanda		

Tabla realizada a partir de datos extraídos de la página web de la Agencia tributaria.  
(Agencia Tributaria, 2018a)

En el modelo de 1963 y en el de 1977 el título del Convenio Modelo era “*Convenio entre el (Estado A) y el (Estado B) para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y Patrimonio*”. Sin embargo, en la reforma de 1992, se eliminó la referencia a la doble imposición puesto que, también hace mención a otros temas como la prevención de la evasión y el fraude fiscal.

El capítulo I se refiere al ámbito de aplicación del Convenio. El artículo 1 dice “*El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.*”. Por otra parte, el artículo 2 hace referencia a los impuestos que abarcan estos Convenios: Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales cualquiera que sea el sistema de su exacción.

En el capítulo II se definen algunos términos y expresiones tales como “*persona*”, “*residente*”, “*establecimiento permanente*”, etc. Todos ellos necesarios para poder entender el contenido del Convenio.

Los capítulos de mayor relevancia son desde el III al V. Sirven para aclarar, cuál de los dos Estados contratantes puede gravar la renta y el patrimonio y, cómo es posible eliminar la doble imposición jurídica internacional. El capítulo VI recoge las Disposiciones Especiales y el VII, las Disposiciones Finales.

#### 4.4.3. Medidas multilaterales, medidas de la Unión Europea

Las medidas multilaterales son aquellas que, varios estados acuerdan tomar para evitar las consecuencias de la doble imposición internacional. Las más importantes están recogidas en las directivas 90/434/CE y 90/435/CE, y publicadas en el “*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*”. (Consejo de la Unión Europea, 2005)

La primera hace referencia al régimen fiscal que se aplica a fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de distintos Estados miembros. La segunda presenta un régimen fiscal para todas las Sociedades matrices y filiales de los distintos Estados miembros.

#### 4.5. CONCEPTO DE RESIDENCIA CONFORME A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

El actual Modelo de Convenio de la OCDE, según el artículo 1, será de aplicación para los residentes de uno o de ambos Estados contratantes; pero no siempre ha sido así. Los primeros convenios iban dirigidos a los “*ciudadanos*” y otros, directamente, se dirigen a los contribuyentes que tienen alguna renta que se debe gravar; aunque no sean residente de ninguno de los países.

El artículo 4 del Modelo define el concepto de “*residente*”:

*“1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, este sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.*

*2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

*a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).*

- b) *Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente.*
- c) *Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional.*
- d) *Si fuera nacional de ambos estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”*

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

Entender esta definición es de vital importancia para resolver los casos de doble imposición, bien cuando tengan lugar a raíz de la doble residencia o, cuando procede de gravar la renta en el Estado de residencia y en aquel en el que se ha obtenido.

En los convenios españoles suscritos con Argentina, Australia, Corea, EE. UU., Eslovaquia, Filipinas, Hungría, India, Irlanda, Italia, México, Luxemburgo, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania, Suecia y Túnez se tienen en cuenta los criterios generales de domicilio, residencia, vínculo afectivo, etc. Esto quiere decir que, no se considera como residente de uno de los Estados contratantes a aquellos sujetos que solo están sujetos a imposición, bien por una renta cuya fuente esté localizada en ese país o por el patrimonio que tengan en él. Sin embargo, existen una serie de especialidades en lo que respecta a los convenios firmados con Alemania, Bulgaria y Suecia.

- 1) Alemania: este convenio recoge que, la existencia de una sociedad de personas que genere una renta para sus socios será motivo para que estos se consideren residentes del Estado en el que la sociedad tenga su sede. Si no resultaran gravadas en este país, podrían serlo en el otro Estado contratante.
- 2) En el caso de Bulgaria van a ser residentes las personas físicas que posean la nacionalidad.
- 3) En Suecia, su normativa interna recoge una norma conocida como la “norma de los tres años” que reconocería a personas físicas como residentes de este durante los tres años siguientes a que abandonen el país si existió una “conexión

*especial*”. Solo es de aplicación para los suecos que se desplazan a España. Por lo tanto, si de acuerdo con la norma mencionada la persona física es residente de Suecia, pero, además, también lo es de España, las autoridades serán las responsables de llegar a un acuerdo para tomar una decisión.

(Bustos Buiza y Seijo Pérez, 2002)

#### **4.6. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN PARA TRABAJADORES DESPLAZADOS. MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE**

El artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre servicios personales dependientes dicta que:

*“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

*1. No obstante, las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:*

- a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un periodo o periodos cuya duración exceda en conjunto de 183 días en cualquier periodo de 12 meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y*
- b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no sea residente de otro Estado, y*
- c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.*

*2. No obstante, las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa”*

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

Todos los convenios de doble imposición suscritos por España incluyen el contenido de este artículo que, atribuye el derecho a gravar las rentas al Estado de residencia del contribuyente cuando este no permanezca en el otro Estado más de 183 días durante doce meses, cuando el que pague las rentas sea residente del otro Estado y, siempre que, no se trate de un establecimiento permanente en otro Estado a nombre del pagador. (Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois y Vega Borrego, 2013)

Es interesante mencionar algunas peculiaridades de estos convenios en función del país con el que se firme. Por ejemplo, si se trata de Canadá, para que el contribuyente pueda tributar en su país de residencia, independientemente de que cumpla con la condición de no permanecer en el otro Estado más de 183 días, su remuneración estará limitada y, no podrá superar la cifra que recoja el Convenio.

Otro de los Convenios que añade requisitos adicionales es el suscrito por España y Bulgaria. En este caso, la persona física que realice un trabajo en alguno de los dos Estados, solo podrá gravar sus rentas en el de residencia durante los tres primeros años del empleo si ocurren las siguientes circunstancias: el trabajador no puede ser comercial o industrial; el pagador tiene que ser residente del mismo Estado que el trabajador; y finalmente, el salario no lo debe de pagar un establecimiento permanente en el Estado donde se realiza el servicio. (Bustos Buiza y Seijo Pérez, 2002)

En cuanto a la concepción del año en el que se realiza el trabajo los Estados se pueden clasificar de tres formas diferentes.

**Tabla 3: Clasificación de los estados en función de la concepción del año de trabajo**

AÑO FISCAL	AÑO CIVIL	AÑO NATURAL
Australia	Bélgica	Brasil
Bolivia	Canadá	República Checa
Noruega	Luxemburgo	China
Suecia	Polonia	Ecuador
		Japón

*Tabla realizada a partir de datos extraídos de un manual.* (Bustos Buiza y Seijo Pérez, 2002)

## **4.7.CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN PARA REGULAR REGÍMENES ESPECIALES**

### **4.7.1. Convenios de doble imposición; funcionarios públicos y miembros de misiones diplomáticas**

En el Modelo de Convenio de la OCDE, el artículo 19 sobre Funciones Públicas dicta lo siguiente:

*“1.a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de servicios prestados a ese estado o a esa subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

*b) sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:*

*i) es nacional de ese Estado, o*

*ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.*

*2.a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, solo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

*3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales”*

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

Todos los Convenios suscritos por España se acogen a este artículo del Modelo, exceptuando algunos casos concretos, como los convenios con Alemania, Noruega y Canadá que tienen artículos diferentes para legislar las remuneraciones y las pensiones. Si el otro suscriptor del convenio es Holanda, Noruega o Portugal, el país pagador y el receptor comparten el derecho a gravar las remuneraciones. En el caso de Austria y

Dinamarca, solo tendrá derecho a gravar las remuneraciones el Estado pagador. El convenio con Suiza garantiza el derecho exclusivo a gravar las rentas al Estado pagador, solo si la persona física beneficiaria es nacional del mismo. En esta misma línea, los convenios con Alemania, Bélgica y Francia otorgan el derecho de gravamen al Estado pagador, exceptuando los casos en los que el beneficiario sea nacional del otro Estado y, no tenga la nacionalidad del Estado que paga. Los convenios suscritos con Finlandia y Japón también reconocen el derecho exclusivo al país pagador, salvo que el beneficiario tenga la nacionalidad de otro Estado.

#### **4.7.2. Convenios de doble imposición; administradores, miembros de los Consejos de Administración u otros órganos representativos**

El Modelo de convenio de la OCDE, en su artículo 16 *“Participación de consejeros”* dicta que:

*“Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”*

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

Todos los convenios suscritos por España con otros Estados reconocen el derecho de los dos Estados participantes a llevar a cabo una tributación compartida. Solo Austria y Francia otorgan en exclusiva el derecho de gravar los rendimientos al país que los paga.

#### **4.7.3. Convenios de doble imposición; artistas**

El Modelo de convenio de la OCDE en el artículo 17 referido a deportistas y artistas impone que:

*” 1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

*2.No obstante lo dispuesto en los artículos 7,14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el deportista.”*

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

#### **4.7.4. Convenios de doble imposición; estudiantes y profesores**

El artículo 20 del Modelo de Convenio de la OCDE en relación con los estudiantes afirma que:

*“Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.”*

(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

En la mayoría de los casos, los Convenios suscritos por España se acogen al artículo del Modelo de la OCDE; aunque alguno de ellos añade alguna especialidad. Por ejemplo, los convenios con Austria, Brasil, Corea, EE. UU., Francia, Hungría, Polonia, Rumania, Suecia y Rusia fijan un tiempo limitado para la aplicación de la exención. Otros como los firmados con Corea, EE. UU., Francia, Hungría o Rumania incluyen una cantidad máxima para exonerar.

De acuerdo con los rendimientos obtenidos por profesores, maestros o investigadores, los convenios con Argentina, Bélgica, Brasil, Bulgaria, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, Filipinas, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Irlanda, Italia, Suecia y Rusia reconocen su exención si se trata de una actividad por tiempo limitado.

## 5. BLOQUE V: TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

### 5.1. INTRODUCCIÓN

En otros apartados se ha mencionado la importancia de los negocios de carácter internacional en las economías mundiales. Los estados para seguir fomentando su crecimiento trabajan, eliminando las barreras que suponen un obstáculo para las inversiones transfronterizas.

En términos generales se podría decir que la globalización ha favorecido al ámbito fiscal. Sin embargo, si analizamos detenidamente la situación también podemos ver que ha dificultado la regularización de los regímenes fiscales dando lugar a la “*Competencia fiscal internacional*”. (Caamaño y Calderón Carrero, 2002)

Este término tiene su origen en que muchos países que se caracterizaban por tener una elevada presión fiscal, poco a poco, han ido cambiando sus regímenes fiscales para que fueran más atractivos y así, atraer un mayor número de inversiones.

Los rendimientos del trabajo son los más fáciles de controlar y en un punto medio están las rentas derivadas de actividades empresariales, gracias a que la empresa tendrá un vínculo con el territorio. No obstante, durante los últimos años y gracias a los avances tecnológicos se plantea un nuevo problema, la tributación de la prestación de servicios cuando se hace a través de Internet. (Núñez Grañón y Soler Roch, 2010)

La comisión europea es consciente de que las empresas digitales tienen una ventaja pagando menos que las tradicionales. La razón es que el marco fiscal se ha quedado anticuado y es necesaria una adaptación de este a las nuevas necesidades. Según la CE<sup>23</sup>, las empresas deben tributar en el territorio en el que obtienen sus beneficios y las compañías digitales sin sede física, no deberían de estar exentas de esta regla. En Bruselas se plantearon dos ideas a tener en cuenta, a pesar de que no se traten de propuestas legislativas. Por un lado, aplicar un impuesto a las ventas o publicidad online o bien un impuesto para los pagos de bienes y servicios adquiridos online a proveedores no residentes.

Recordamos que los Estados tienen dos sistemas para gravar los ingresos de los residentes o ciudadanos: el principio de territorialidad y el de residencia. En el primero no tributan los ingresos que se obtienen en el extranjero, mientras que el segundo tiene

---

<sup>23</sup> Comisión Europea

en cuenta todas las rentas. También se le conoce como sistema de renta mundial y se divide en dos subsistemas en función de si la renta se somete a gravamen cuando ha sido repatriada (*remittance taxation*) o de lo contrario, directamente se grava cuando se obtiene.

Por regla general, los Estados combinan los dos tipos, un claro ejemplo es España. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 1998). Sudáfrica es uno de los últimos Estados que ha modificado su sistema fiscal, sustituyendo el principio de territorialidad por el principio de renta mundial.

## 5.2.NACIMIENTO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

En el derecho internacional tributario el concepto de transparencia fiscal internacional se conoce como “*Controlled Foreign Company Legislation*” (CFC) (Cayón Galiardo y Martínez de Pisón, 1997).

Estados Unidos fue el primero en elaborar y aplicar una normativa de este tipo gracias a que en 1937 adoptó las “*Foreign Personal Holding Company provisions*”. La CFC es una normativa estadounidense para evitar la elusión fiscal generada por la coexistencia del principio de renta mundial y de la subjetividad tributaria que se aplica a las sociedades mercantiles.

En 1894, la “*Revenue Act*” declaró por primera vez que las sociedades serían sujetos pasivos de Impuesto sobre la Renta, independientemente de su objeto social. Años más tarde, en 1913, esta misma normativa reconocía la tributación autónoma para personas físicas y jurídicas. De este modo se imponía una independencia entre la tributación de las sociedades mercantiles y la de sus socios.

En 1921 se dio un paso más y la “*Revenue Act*” comenzó a contemplar un tributo a mayores para los beneficios de las sociedades. De esta manera, se gravaba a las entidades creadas para eludir fiscalmente. El legislador se percató de que había contribuyentes que se dedicaban a transferir sus activos a una entidad con residencia en el extranjero; por este motivo, en 1932, el Congreso aprobó una nueva norma obligando al contribuyente a incorporar el importe de la revalorización. No sería necesario hacerlo si las autoridades consideraran que no había finalidad fraudulenta.

A pesar de todos los cambios, las normas citadas no resultaban del todo eficaces por eso la “*Revenue Act*” de 1934, incorporó el régimen de “*Personal Holding*

*Companies*” (PHC) para gravar de manera especial los beneficios sin distribuir de las PHC; pero solo afectaba a las entidades con residencia en EE. UU. por lo tanto, el conflicto seguía existiendo.

Como consecuencia a esta problemática, en 1937, se incorporaron las “*FPHC provisions*” cuya finalidad volvía a ser la de evitar que los contribuyentes estadounidenses utilizaran entidades extranjeras para eludir. Las recomendaciones elaboradas por el “*Joint Committee on Tax Evasion and Avoidance*” obligaban a los residentes a incluir su base imponible una parte proporcional de los beneficios obtenidos en una entidad extranjera cuando cumpliera los siguientes requisitos:

- La mitad de su patrimonio social debía permanecer, como máximo a cinco socios residentes o nacionales de Estados Unidos.
- Al menos, el 60% de sus ingresos brutos debían tener su origen en dividendos, intereses, anualidades u otras rentas pasivas contempladas por el legislador.

El resultado de estas normas fue que muchas inversiones se desplazaron al exterior porque la normativa seguía sin ser plenamente eficaz y, además, solo afectaba a las personas físicas, es decir, las sociedades podían seguir con dichas prácticas de elusión. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 1998)

Nuestro régimen de transparencia fiscal internacional está inspirado en la normativa “*Subpart F*”, cuya finalidad es regular el fenómeno que consiste en colocar activos o rentas en otros países donde existen regímenes de tributación más favorable o directamente, estos son inexistentes.

En 1995, las normas CFC pasaron a formar parte de nuestro régimen fiscal a través de los artículos 2 y 10 de la Ley 42/1994 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social. En total veintitrés países, la mayoría miembros de la OCDE, tienen normas inspiradas en las estadounidenses del régimen CFC. En la siguiente tabla se pueden ver por orden cronológico:

**Tabla 4: Países que han adaptado su régimen fiscal a las normas estadounidenses**

<b>1972</b>	Estados Unidos
<b>1972</b>	Canadá
<b>1972</b>	Alemania
<b>1978</b>	Japón

<b>1980</b>	Francia
<b>1984</b>	Reino Unido
<b>1988</b>	Nueva Zelanda
<b>1990</b>	Australia
<b>1990</b>	Suecia
<b>1992</b>	Noruega
<b>1995</b>	Dinamarca
<b>1995</b>	Finlandia
<b>1995</b>	Indonesia
<b>1995</b>	Portugal
<b>1995</b>	España
<b>1997</b>	Hungría
<b>1997</b>	México
<b>1997</b>	Sudáfrica
<b>1997</b>	Corea del Sur
<b>1999</b>	Argentina
<b>2000</b>	Israel
<b>2000</b>	Italia
<b>2000</b>	Estonia

Tabla realizada a partir de datos extraídos de la publicación del Instituto de Estudios Fiscales sobre el Régimen jurídico de transparencia fiscal internacional. (Almudí Cid, 2005)

El término de transparencia fiscal internacional apareció en nuestro ordenamiento el 27 de diciembre con la Ley 43/1995 sobre Impuesto de Sociedades. Este término a pesar de la derogación del régimen de transparencia fiscal interna hace referencia a la obligación de un socio de tributar por la renta generada por una entidad de la que él forma parte, independientemente de que haya distribuido dicha renta y haya tributado por ella, pudiendo deducir el gravamen satisfecho por la entidad.

### **5.3.LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL DENTRO DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA**

Para poder entender mejor el régimen de TFI<sup>24</sup> español podemos mencionar tres características (Sanz Gadea, 1996). Es imprescindible que se cumplan todas ellas; en caso contrario, será imposible aplicar dicho régimen.

En primer lugar, es necesario un control de las entidades no residentes en España por parte de personas físicas o entidades residentes en el territorio. Además, las entidades no residentes en territorio español tienen que obtener determinadas rentas. Por último, la entidad extranjera deberá de tener un régimen fiscal privilegiado.

En el régimen de TFI se somete a gravamen el rendimiento obtenido por una entidad extranjera. No hay que confundir el presupuesto objetivo de la obligación con el objeto del tributo.

- o Aspecto material:

Los sistemas tributarios desarrollados consideran aspecto material del hecho imponible al propio hecho, negocio, estado, etc. que se grava y que supone una manifestación de la capacidad económica. El régimen TFI concreta aún más la definición de hecho imponible que recoge la ley del Impuesto de sociedades, ya que esta es más escueta y no hace distinción entre el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. En definitiva, el presupuesto de hecho de la TFI debe estar comprendido dentro del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de Personas físicas y del Impuesto sobre Sociedades. A continuación, se mencionarán los rendimientos que pueden ser obtenidos por una entidad extranjera y que por lo tanto y en virtud del régimen de TFI, se sumaran a la base imponible de los residentes.

1. Rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.
2. Rentas derivadas de la participación en fondos propios de otras entidades y de la cesión a terceros de capitales propios.
3. La exclusión de determinado rendimiento de naturaleza empresarial procedentes de la participación en otras entidades.

---

<sup>24</sup> Transparencia Fiscal Internacional

4. Rentas derivadas de las transmisiones de bienes inmuebles o de valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.
5. Rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios procedentes de entidades vinculadas residentes en España.
6. Límite a la inclusión de rendimientos derivados de actividades empresariales.
7. Límite a la inclusión de rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario y de determinadas ganancias patrimoniales.
8. Límite conjunto.

(Almudí Cid, 2005)

o Aspecto espacial:

El aspecto espacial consiste en establecer el lugar donde tiene lugar el hecho que se quiere gravar a través del régimen de TFI. Es importante destacar que no se grava a la entidad extranjera, sino a los contribuyentes que se consideren residentes en España. No obstante, será suficiente con que se trate de un residente fiscal en España, es decir, no tendrá por qué encontrarse físicamente en el país. El artículo 9 de la TRLIRPF<sup>25</sup> considera residentes a personas que no cumplen este requisito.

El régimen TFI somete a gravamen la renta que obtiene una entidad no residente (arts. 92.1 a) del TRLIRPF y 107.1 a) del TRLIS.) siempre que tengan personalidad jurídica, independientemente, de la de sus socios. Se exceptúan las sociedades civiles y otras recogidas en el artículo 7.1 del TRLIS. El artículo 37 del Real Decreto Legislativo 5/2004 que aprueba el texto refundido del Impuesto sobre la Renta de No residentes dispone que *“tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas”*. (España, 2004)

Se concluye entonces que el régimen de TFI incluye sociedades de capital, de personas, asociaciones, fundaciones, fondos de inversión, *“trust”*, *“partnerships”*, etc.

Si se diera el caso de que algún participe de la sociedad fuera residente en España, habría que tener en cuenta también lo previsto en los artículos 10 de la LRLIRPF y 6 del TRLIS.

---

<sup>25</sup> Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre Personas Físicas.

El régimen de TFI vela por el principio de capacidad económica, de esta manera, *“una misma renta positiva solo podrá ser objeto de inclusión una vez, cualesquiera que sea la forma y la entidad en la que se manifieste”* (Artículos 107.8 del TRLIS y 92.7 del TRLIRPF).

Resulta interesante analizar más detenidamente el concepto de principio de capacidad económica debido a que en nuestro país existen distintos puntos de vista.

Por un lado, cabe destacar la postura de PALAO para el cual no se trata de un principio con contenido, simplemente se trata de un criterio razonable en el ámbito constitucional. Su punto de vista lo recoge en la obra *“Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro”* (tal y como se menciona en Almudí Cid, 2005)

En el otro lado, totalmente contrario a él, está HERRERA MOLINA quien lo considera un derecho fundamental; para ser más concretos, el autor llega a afirmar que *“aun en el caso de que adoptáramos la interpretación más estricta, el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica constituiría un verdadero derecho fundamental, pues supone una modalidad específica “ratione materiae” del derecho a la igualdad reconocido en el artículo 14 CE”*, (Herrera Molina, 1998).

Entre ambos extremos se encuentra la mayoría de la doctrina española que, en términos generales, comparten la misma opinión. El principio de capacidad económica tiene valor normativo y además, sirve para actuar como límite al poder legislativo en materia tributaria y como criterio informador del gravamen, (Perez Royo, 2016).

Respecto al régimen de TFI y al aspecto espacial, es importante destacar que, si se trata de España, la entidad extranjera no tendrá que cumplir con ningún requisito de infraestructura o de número mínimo de empleados como ocurre en otros Estados, como, por ejemplo, Reino Unido. Este aspecto lo menciona ALMUDÍ CID en su obra *“El régimen jurídico sobre de transparencia fiscal internacional”* aunque lo extrae de *“Cahiers de Droit Fiscal International. Limits on the use of low-tax regimes by multinational business: current measurs and emerging trends”* elaborado por la Asociación Fiscal Internacional en 2001. (Almudí Cid, 2005)

o Aspecto temporal:

El aspecto temporal del régimen de TFI viene regulado por los artículos 92.5 del TRLIRPF y 107.6 del TRLIS. De acuerdo con los artículos mencionados, las rentas obtenidas por la entidad extranjera deberán ser gravados durante el período impositivo en el que la entidad en cuestión haya concluido su ejercicio social. También podrá optar

por imputarlo en el período impositivo en el que se aprueban las cuentas de dicho ejercicio mientras no hayan transcurrido más de seis meses desde la fecha de finalización de este.

El contribuyente deberá elegir uno de los dos criterios en la primera declaración de IRPF y mantenerlo durante un período de tres años. Existe un plazo máximo de doce meses para la duración del ejercicio de la entidad localizada en el extranjero con el único objetivo de evitar que, el socio español eluda su responsabilidad de tributar. (Serrano Gutiérrez, 2001).

Además, antes de pasar al siguiente punto, es necesario mencionar el problema derivado del criterio de devengo que debemos aplicar siempre a las entidades extranjeras. La normativa que estamos estudiando en este apartado grava rentas positivas; esto quiere decir que, si dicha sociedad se encuentra ante una situación de impago, el socio español ya habrá sido gravado por una renta que, en realidad, nunca ha obtenido. Por lo tanto, se puede concluir que el criterio de devengo es contrario al principio de capacidad contributiva que recoge el artículo 31 de la Constitución. Para resolver esta situación, es necesario recurrir a la Sentencia del Tribunal Constitucional del 19 de julio de 2000, en la cual se determina que, *“aunque la finalidad perseguida (por la norma) sea constitucionalmente legítima la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, este debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”* (España, 2000b)

○ Aspecto cuantitativo:

La cantidad por la que deberá tributar el socio residente será proporcional a los ingresos que tenga la entidad extranjera y, se calculará siempre a través de los criterios recogidos en la LIS<sup>26</sup>. Sin embargo, no es tan fácil como parece.

Si existen deducciones en el impuesto personal que grava la renta de la entidad extranjera podrían aparecer grandes diferencias en las rentas. Cuando el sujeto pasivo tributa menos en el extranjero puede ser porque en dicho país existe la posibilidad de

---

<sup>26</sup> Ley del Impuesto de Sociedades.

reducir la base imponible y en nuestro país sería imposible; no tiene por qué deberse a que la LIS aplique un tipo de gravamen inferior. (Sanz Gadea, 1996).

En resumen, el régimen que se estudia en este apartado grava beneficios obtenidos por una entidad no residente y veremos, cómo esto también puede generar controversias cuando exista un CDI.

Otra problemática que se deriva de la aplicación del régimen de TFI es que según indican los artículos 92.2 del TRLIRPF y 107.2 del TRLIS, el contribuyente tendrá obligación de incluir individualmente en su base imponible todos los rendimientos positivos que obtenga y en muchas ocasiones, se dará el caso de que el socio residente no tenga información ni control suficiente sobre la entidad. Además, las entidades extranjeras en ningún momento se verían obligadas a regirse por las normas españolas de TFI, por lo tanto, sería factible que, de acuerdo con las normas extranjeras, los datos contables que se facilitan a sus socios fueran insuficientes para poder calcular el rendimiento neto imputable.

Si el socio es una persona física podrá compensar las ganancias y las pérdidas obtenidas por la entidad extranjera, pero es importante destacar que en España no está permitida dicha compensación. Únicamente se tendrán en cuenta los rendimientos negativos no sujetos a imputación si la entidad extranjera tiene resultados negativos. En este caso, de acuerdo con los artículos 107.3 del TRLIS y 92.3 del TRLIRPF, los socios no serán imputados. Según el Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica es compatible con que los socios no sean imputados por los rendimientos negativos obtenidos por una entidad transparente.

Para finalizar con este aspecto, es preciso indicar que el régimen de TFI no permite al socio residente imputar rendimientos negativos, pero si se tratara de una persona jurídica, se puede recurrir a una provisión por depreciación de la cartera de valores.(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2015). Otros países que aplican el “*entity approach*” dan permiso a los residentes para imputar los resultados de aquellas entidades de las que forman parte. Véase el ejemplo de Nueva Zelanda.

En todos los casos se da por hecho que la entidad está en otro país comunitario, pero podría no ser así y en este caso, sería necesario convertir el valor de la renta a euros. Según los artículos 91 del TRLIRPF y 100 del TRLIS “*se utilizará el tipo de cambio vigente al día de cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español*”. (España, 2006); (España, 2014)

Si nos ceñimos a nuestro ordenamiento fiscal se ha visto que únicamente se pueden gravar aquellos beneficios que se han repartido y han sido recibidos por el socio; sin embargo, el régimen de TFI no contempla este requisito, es decir, pueden darse situaciones de doble imposición jurídica interna. (Serrano Gutiérrez, 2001). Esta situación se trata de evitar con los artículos 92.7 del TRLIRPF y 107.8 del TRLIS debido a que, una cosa es que el socio español tenga que tributar anticipadamente por las rentas positivas y, otra muy distinta es que, dichas rentas sean gravadas dos veces, violando el principio de capacidad contributiva recogido en el artículo 31.1 de la Constitución.

En otras ocasiones resulta necesario corregir la doble imposición internacional que tendrá lugar cuando la entidad extranjera se grave en su país y podrá ser de carácter económico o jurídico.

Recordamos que sería doble imposición económica internacional si se grava la renta en el país en el que se ha obtenido y más tarde, se gravan los beneficios repartidos a sus socios en otros estados. Por otro lado, se consideraría doble imposición jurídica internacional cuando la misma renta en cuestión es gravada dos o incluso más veces, por tributos de las mismas características en dos o más Estados.

Corregir cualquiera de estas dobles imposiciones internacionales es una obligación constitucional, sin embargo, los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades lo podrán hacer más fácilmente que los del IRPF. La razón es que, en el primer caso, los sujetos tendrán la capacidad de deducir de su cuota los impuestos de naturaleza idéntica. Comparar los impuestos extranjeros con los españoles para aclarar si realmente se trata de tributos análogos no es una tarea fácil y existen varias doctrinas que han tratado de aportar claridad al tema. Sin embargo, resulta muy útil recordar el segundo párrafo del artículo 21.1 del TRLIS, según el cual se podrán considerar análogos cuando *“hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella”* (España, 2014)

Además de poder deducir el gravamen de naturaleza idéntica al que se ha hecho referencia, autores como EDUARDO SANZ GADEA afirman que también sería deducible el soportado por las entidades filiales de las que proviene la renta gravada por el régimen de TFI. (Sanz Gadea, 1996).

En ningún caso, el contribuyente sujeto al régimen de TFI podrá deducir impuestos tributados por entidades o filiales extranjeros que tengan su sede en paraísos fiscales; sin embargo, esta decisión podría ser considerada injusta siempre que los contribuyentes aporten pruebas de que los impuestos han sido perfectamente satisfechos, aunque se trate de alguno de estos territorios.

o Sujetos pasivos:

En términos generales, la aplicación del régimen de TFI depende de la residencia fiscal, por ello, resultarán afectadas las personas o sociedades que sean residentes en España. No se incluirían en esta categoría aquellos sujetos que realicen alguna actividad en nuestro país a través de un establecimiento permanente. El segundo requisito para poder aplicar dicha normativa es que los contribuyentes tengan derecho a recibir beneficios de la entidad extranjera.

Durante la exposición, se ha mencionado en varias ocasiones que se puede aplicar tanto a personas físicas como jurídicas. Si la participación en la entidad se considerara como un bien ganancial, la Administración tributaria necesitaría saber en qué proporción cada uno de los cónyuges son propietarios de los títulos. En ningún caso serán gravados por el régimen TFI, las sociedades civiles con o sin personalidad jurídica, comunidades de bienes u otros entes recogidos en el artículo 35.4 de la LGT.

## **6. BLOQUE VI: LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

### **6.1.INTRODUCCIÓN**

Hoy en día no existen los poderes soberanos, sin embargo, el término de soberanía fiscal sigue presente dentro del ámbito del Derecho internacional y se utiliza para referirse al poder financiero del Estado que abarca la capacidad para fijar y exigir tributos. (Sáinz de Bujanda, 1976)

Un Estado no se limita únicamente a gravar las rentas obtenidas dentro de su territorio, sino que también puede tener potestad sobre hechos ocurrido en el extranjero siempre y cuando este tenga algún tipo de relación. (artículo 11, LGT). Por esta razón, pueden surgir conflictos entre diferentes países cuando todos tratan de gravar el mismo hecho imponible. (Lopez Espadafor, 1995). Además, si los Estados se niegan a renunciar a dichos tributos la evolución del Derecho Internacional tributario es más complicada tal y como señala UCKMAR en la obra “*Corso di diritto tributario internazionale*” de 2002.

Siendo conscientes de la problemática, cada vez son más los convenios de doble imposición suscritos por los Estados, de hecho, hoy en día hay más de 2000 de carácter bilateral y a estos hay que sumarles los Tratados internacionales, como, por ejemplo: los Acuerdos de la Organización Mundial del Comercio. (Arnold, 2016)

Es importante saber que de acuerdo con el artículo 96 de la Constitución el Derecho internacional prevalece sobre el ordenamiento interno del Estado. En España, una vez que el CDI es publicado en el BOE se posiciona por encima de cualquier ley estatal, por esta razón, ante un supuesto en el que el CDI es incompatible con el TFI, este último se consideraría inaplicable. Son muchos los países que coinciden en este aspecto con nuestro país, entre ellos: Francia, Finlandia, Portugal, Noruega, Suecia, México. (Sandler, 1998). Otros como Alemania, Australia, Corea, Reino Unido, Nueva Zelanda y Estados Unidos, dan la misma importancia tanto a las leyes internas como a los CDI. (Sandler, 1998)

En relación con el cumplimiento de los tratados internacionales, en la Convención de Viena sobre Derechos Internacionales (CVTI, en adelante) celebrada el 23 de mayo de 1969, se acordó que los Estados implicados quedaría obligados a cumplirlos, salvo que algunas de las partes denuncien. El Tribunal Permanente de Justicia Internacional (Serie B, núm. 10, p.20) indicó que *“se debe observar, sin embargo, que si, por una parte, conforme a los principios generalmente admitidos, un Estado no puede respecto a otro Estado prevalerse de las disposiciones constitucionales de este último, sino solamente del Derecho Internacional y de los compromisos internacionales válidamente contraídos, por otra parte, e inversamente, un Estado no puede invocar respecto a otro Estado su propia Constitución para sustraerse a las obligaciones que le imponen el Derecho Internacional o los tratados en vigor”*.

## **6.2.INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**

Aunque los CDI presentan algunas diferencias respecto al resto de Tratados Internacionales, la doctrina apoya la aplicación de los principios recogidos en los artículos 31 y 33 de la CVDT<sup>27</sup>, los cuales, aunque se aplicarían antes que las leyes internas como he mencionado anteriormente, son muy similares a los principios que encontramos en el artículo 3 del Código Civil español. (Soler Roch y Ribes Ribes, 2001)

Existen dos formas de interpretar, la actividad que realizan los Estados en el CDI o en su defecto, la que realizan los tribunales internos o internacionales. (Ruiz González, 1996)

A la hora de interpretar el CDI, el artículo 31.2 de la CVDT recoge que los interpretes deberán tomar en cuenta el contexto, es decir, el preámbulo, los anexos y cualquier otro documento que haya sido acordado entre las partes. Por otro lado, el artículo 31 de la CVDI permite tener en consideración cualquier acuerdo posterior relacionado con la aplicación o interpretación del Convenio en cuestión.

SÁINZ DE BUJANDA en una de sus publicaciones afirmaba que *“Los tratados no son un negocio jurídico unilateral, sino bilateral o plurilateral. Por tanto, no basta la voluntad de uno solo de los Estados para interpretar con carácter autentico el*

---

<sup>27</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

*contenido del convenio. Solo la voluntad acorde de los Estados interesados puede producir este tipo de interpretación que conduce a dictar normas o disposiciones aclaratorias sobre el contenido del Tratado*". (Sáinz de Bujanda, 1960)

Si se diera el caso de que el resultado de la interpretación no es el esperado y resulta inútil, existen otros métodos de interpretación complementarios. Por último es importante saber que, si el convenio está traducido a varios idiomas, lo cual podría ser otro motivo de discordancia a la hora de su interpretación, ninguna de las versiones tendría prioridad sobre la otra tal y como afirma el artículo 22 de la CVDT. Esto significa que se tendría que tomar como referencia el objeto y fin del tratado para resolver los problemas interpretativos.

### **6.3.PROBLEMAS DERIVADOS DE LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE consciente de los problemas interpretativos relativos a los CDI decidió introducir en el Modelo de Convenio medidas para tratar de resolverlos. (Calderón Carrero, 1994).

En primer lugar, la OCDE decidió incorporar a dicho Modelo definiciones. Las definiciones pueden ser cerradas. En este caso, el significado queda perfectamente delimitado en el Modelo. (v. Gr.: intereses o cánones). Sin embargo, si fuera necesario consultar la normativa de los Estados contratantes para acabar de completarla se denomina abierta (v. Gr.: residencia o dividendo).

En el supuesto de que el término no esté definido, el Modelo del Convenio fija a través del artículo 3.2 del MCOCDE que *"para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado"* (Texto resultante de la modificación efectuada en el año 1995). (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010b)

No obstante, este artículo dejaría de tener valor siempre que fuera necesaria otra interpretación del convenio para llegar al entendimiento entre los Estados contratantes. (Calderón Carrero, 1994)

#### **6.4. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LOS CAMBIOS REALIZADOS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE Y EN LOS COMENTARIOS**

A lo largo de los años se han realizado numerosas modificaciones en el Modelo de convenio de la OCDE y, además, se han ido añadiendo comentarios. Sin embargo, su eficacia se considera hasta cierto punto dudosa. (El MCOCDE<sup>28</sup> fue aprobado en 1963 y desde entonces se ha modificado en 1977, 1992, 1995, 2000, 2002 y 2003.)

Son muchas y muy diferentes las opiniones que existen respecto a la validez de dichos comentarios. Algunos autores apoyan la idea de que, si los Estados contratantes no realizan ninguna objeción a los comentarios, automáticamente se presupone que aceptan su interpretación. (Avery Jones, 2002). No obstante, la realidad es que los tribunales, respaldados por el párrafo 29 de la propia Introducción al MCOCDE, no tendrían por qué tener en cuenta los comentarios cuya finalidad no sea otra que, la de aclarar conceptos contenidos en el Modelo.

Otro factor que se debe tener en cuenta es el momento en el que se realizan los comentarios. La aprobación de un CDI significa que el Parlamento ha aprobado un tratado que incluye obligaciones financieras para la Hacienda Pública o incluso, puede suponer la derogación de leyes internas. Sin embargo, los comentarios están aprobados por la Administración, por lo tanto, tener en cuenta comentarios redactados después de haberse celebrado el CDI supondría ir en contra de la voluntad del Parlamento.

#### **6.5. DIFICULTADES DE ENTENDIMIENTO ENTRE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN**

Se trata de otro tema de gran controversia. Existen diversas opiniones respecto a dicha compatibilidad. Algunos de los autores que se han posicionado a su favor son

---

<sup>28</sup> Modelo de Convenio de la OCDE.

SANZ. GADEA, J.J. RUBIO GUERRERO y J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA y en su contra otros como R. FALCÓN, TELLA o T. ROSEMBUJ.

De acuerdo con el Instituto de Estudios Fiscales español, los dos puntos más conflictivos que generan malentendidos son la falta de concreción en muchos de los términos que se utilizan en los CDI y, por otro lado, la estructura del régimen de TFI. (Almudí Cid, 2005)

Cuando España firma un CDI con otro país se abre un nuevo debate conforme a la aplicación del régimen de TFI, es decir, hay quienes creen que si no viene expresado en dicho convenio, el régimen de transparencia fiscal no se puede aplicar a una entidad no residente en España; mientras que hay otros que defienden que la TFI siempre será compatible con los convenios dado que, permite determinar cómo van a tributar los accionistas residentes y, evita la doble imposición internacional al deducir los impuestos que ya se han pagado en el extranjero.

Por regla general, la OCDE defiende la compatibilidad de las normas procedentes de los convenios y del régimen de transparencia fiscal de igual modo que lo hace la Administración tributaria española.

La Dirección General de Tributos (C.V., 10-11-1995) trata de que se graven todos los rendimientos que obtengan los sujetos pasivos independientemente del lugar geográfico en el que se hayan generado y dónde tengan localizada su residencia. Es evidente que estas normas en ningún caso se podrán aplicar a las personas físicas o jurídicas no residentes y que, por consiguiente, no estén bajo el mandato de la soberanía fiscal española.

La finalidad de estas normas es que los contribuyentes no eludan el pago de impuestos, pero en contraposición, las normas referidas a la transparencia fiscal internacional permiten deducir los impuestos que ya han sido satisfechos en otro país, siempre y cuando, ese país no sea catalogado como paraíso fiscal.

En su gran mayoría los Estados miembros de la OCDE creen que, no es necesario que las normas de transparencia fiscal tengan que estar confirmadas en los convenios bilaterales para que se puedan aplicar. También es cierto que, en los comentarios del Convenio Modelo se hace un llamamiento a que las normas de transparencia respeten, en la mayor medida posible, los Convenios bilaterales.

## CONCLUSIONES

Después de la elaboración de este trabajo se pueden extraer las siguientes conclusiones, en lo referente a las normas fiscales que debe de tener en cuenta un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Los desplazamientos de trabajadores siempre han existido, pero, probablemente, hoy en día se plantean desde un punto de vista muy diferente a como se hacía unos años atrás. La mayoría de las ocasiones en las que un trabajador decidía cambiar su residencia a otro Estado era con la idea de encontrar trabajo. Sin embargo, hoy en día, la causa de estos desplazamientos, gracias a la globalización y la libertad de movimiento tanto de capitales como de personas, ha empezado a ser otra. Las empresas que trabajan en un ambiente internacional cada vez tienen que enfrentarse a una competencia más fuerte, y los empresarios se han hecho eco de las ventajas que aportan los trabajadores expatriados para el resultado de la entidad. No es un proceso sencillo para ninguna de las partes como hemos comprobado, aunque las leyes y los convenios internacionales tratan de regularlo con la mayor eficacia posible.

A lo largo de todo el trabajo, siempre ha estado muy presente el concepto de la residencia fiscal por su relevancia a la hora de esclarecer que Estado tiene prevalencia a la hora de gravar los rendimientos de trabajo del expatriado. No obstante, no es el único; también hay que tener presente el criterio de centro de intereses económicos. En ningún caso, uno tiene más importancia que otro, por lo tanto, lo justo sería que la Administración pública decidiera cuál va a ser aplicado, después de valorar todos los datos y siempre garantizando el principio de no discriminación, según el cual, todas las personas físicas deben tener los mismos derechos.

En relación con este tema y aunque no se trate del objeto del proyecto, no hay que dejar de mencionar la problemática que genera la existencia de paraísos fiscales. Nunca ha resultado fácil dar una definición concreta para el concepto de paraíso fiscal debido a que existen varios términos para referirnos a este tipo de territorios. La realidad es que la primera definición oficial la incorporó la OCDE, para referirse a todos los territorios y países en los que la tributación es escasa o directamente nula. Los

usuarios de paraísos fiscales en muchas ocasiones son personas jurídicas, pero también pueden ser personas físicas. En este sentido, es fundamental la importancia que tienen para los protagonistas de este trabajo puesto que, si un sujeto justifica que reside en un paraíso fiscal durante más de 183 días, de acuerdo con el criterio de residencia mencionado anteriormente, pasaría a estar sujeto a las leyes fiscales de dicho territorio, las cuales, en muchos casos van a ser más favorables que las de nuestro país. Es imprescindible que, las autoridades de todos los Estados trabajen juntas para regular y controlar las operaciones en estos Estados y, de esta manera conseguir que el fraude o la evasión fiscal dejen de estar a la orden del día. Durante la última temporada han aparecido varios escándalos relacionados con personas físicas que, aprovechan estos territorios para pagar la menor cantidad de impuestos posibles. Es un tema muy complicado de regular; aunque los Estados apliquen medidas como la cuarentena fiscal para controlar las operaciones de sus nacionales, mientras sigan existiendo distintas legislaciones a nivel internacional, los contribuyentes encontrarán la manera de conseguir condiciones más favorables para ellos. La causa de la globalización no solo ha sido la apertura de los mercados, también ha sido la consolidación de los paraísos fiscales y, por ende, los gobiernos han perdido muchos millones de sus contribuyentes que tendrán que recuperar por otras vías. En relación con la existencia de estos territorios, es de vital importancia que existan Convenios de Doble Imposición con el resto de los países para garantizar el intercambio de información entre ellos y, poder evitar el secreto bancario.

Cuando el trabajador desempeña un trabajo en el extranjero durante una temporada, no va a adquirir allí la residencia, sino que la mantiene en España, obteniendo una serie de ventajas por ello. Las más importantes son las exenciones del artículo 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF, aunque estas no se aplican indiscriminadamente. Es importante ofrecer algún aliciente a los trabajadores expatriados. De no ser así, no resultaría atractivo para ellos asumir el reto de empezar una nueva vida en otro país al que se tendrán que adaptar. Por regla general, la regulación resulta bastante precisa. Si el desplazamiento supera el límite de tiempo recogido por la Ley, el trabajador pasará a ser residente fiscal de ese Estado y, en consecuencia, solo se gravarán en España las rentas que obtenga aquí (a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

Por otro lado, con anterioridad he hecho referencia a los Convenios de Doble Imposición que permiten resolver la problemática que se genera, cuando una misma renta pretende ser gravada a la vez por varios Estados mediante Impuestos que tienen la misma finalidad, aunque reciban distintos nombres en función del país al que nos refiramos. La realización de estos resulta complicada debido a las diferencias legales que existen entre todos los regímenes fiscales y, es imprescindible una constante actualización de los mismos para que no dejen de velar por los intereses de cada Estado, adaptándose a la situación de cada era. En relación con la aplicación de estos Convenios pueden interferir las normas de Transparencia Fiscal Internacional. Existen distintas opiniones dentro de la doctrina respecto a su compatibilidad. Después de la elaboración de este pequeño estudio, no creo que la aplicación de ambos resulte imposible. Al fin y al cabo, los dos tienen el mismo desafío: que el sujeto no pague impuestos en dos ocasiones por un mismo rendimiento. Con la aplicación de todas estas normas se pretende corregir las prácticas de doble imposición; sin embargo, en muchas ocasiones presentan carencias y, eso ha provocado la creación de medidas multilaterales por parte de la Unión Europea para eliminarlas.

## BIBLIOGRAFÍA

- Abascal, J. A. (2002). Tratamiento fiscal del artista. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, (51), 126-139. Recuperado a partir de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=715563>
- Afinado, A. (2013). Fiscalidad de impatriados y expatriados. *Cont4bl3*, (45), 25-27. Recuperado a partir de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4179706>
- Agencia Tributaria. (2018a). Convenios de doble imposición firmados por España. Recuperado a partir de [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Fiscalidad\\_Internacional/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana/Convenios\\_de\\_doble\\_imposicion\\_firmados\\_por\\_Espana.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml)
- Agencia Tributaria. (2018b). *Tributación de no residentes (Impuesto sobre la Renta de no Residentes)*. Recuperado a partir de [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresario\\_individuales\\_y\\_profesionales/Folletos/ficheros/IRNR\\_enero2011\\_es\\_es.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/Folletos/ficheros/IRNR_enero2011_es_es.pdf)
- Almudí Cid, J. M. (2005). *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Álvarez Barbeito, P., y Calderón Carrero, J. M. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Oleiros (La Coruña): Netbiblo. Recuperado a partir de <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/11832/9788497454483.pdf?sequence=2>
- Arnold, J. (2016). *International tax primer* (3.<sup>a</sup> ed.). London: Wolters Kluwer.
- Avery Jones, J. F. (2002). The effect of changes in the OECD commentaries after a treaty is concluded. *Bulletin for International Taxation*, (56), 102-104.
- Barnadas Molins, F. (1995). *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. Barcelona: Gestión 2000.
- Bustos Buiza, J. ., y Seijo Pérez, F. J. (2002). *Trabajadores en el extranjero. (Desplazados y expatriados)*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, S.A.
- Caamaño, M. A., y Calderón Carrero, A. J. M. (2002). Globalización económica y poder tributario ¿hacia un nuevo derecho tributario? *Anuario da Facultade de*

- Dereito*, (6), 179-210. Recuperado a partir de <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/2156/AD-6-8.pdf;sequence=1>
- Calderón Carrero, J. M. (1994). Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los convenios de doble imposición internacional. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 44(229), 135-188.
- Cayón Galiardo, A. M., y Martínez de Pisón, J. A. (1997). *Presente y futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova.
- Christopher A. Bartlett, S. G. (1991). *La empresa sin fronteras: la solución transnacional*. Aravaca: Interamericana de España.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. (2002). *Informe sobre el comercio y el desarrollo. Los países en desarrollo y su inserción en el comercio mundial*. Ginebra: Naciones Unidas. Recuperado a partir de [http://www.unctad.org/es/docs/tdr2002\\_sp.pdf](http://www.unctad.org/es/docs/tdr2002_sp.pdf)
- Consejo de la Unión Europea. (2005). Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de. *Diario Oficial de la Unión Europea. Serie L*, (58, 4 de marzo), 19-27. Recuperado a partir de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0019&from=ES>
- Cordón Ezquerro, T. (2005). Régimen fiscal de los impatriados y expatriados. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, (825), 81-96. Recuperado a partir de [http://www.revistasice.info/cachepdf/ICE\\_825\\_81-96\\_360DA07D015B9C617827F4A7D4C14CFF.pdf](http://www.revistasice.info/cachepdf/ICE_825_81-96_360DA07D015B9C617827F4A7D4C14CFF.pdf)
- Delgado García, A. M., Oliver Cuello, R., Quintana Ferrer, E., y Urquizo Cavallé, Á. (2008). *Fiscalidad del deporte*. Barcelona: J.M. Bosch Editor.
- España. Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2003). Modelo 247. Comunicación del desplazamiento al extranjero efectuada por trabajadores por cuenta ajena. Recuperado a partir de [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Modelos\\_y\\_formularios/Declaraciones/Modelos\\_200\\_al\\_299/247/mod247\\_mi\\_MI.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/247/mod247_mi_MI.pdf)
- España. Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2017). Asignaciones por gastos de locomoción. Rendimientos de trabajo personal. Recuperado a partir de

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_\\_Folletos\\_\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/\\_Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_\\_I\\_/7\\_2\\_\\_Rendimientos\\_del\\_trabajo\\_personal/7\\_2\\_1\\_\\_Rendimientos\\_integros/7\\_](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos__y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/_Ayuda_Modelo_100/7__Cumplimentacion_IRPF__I_/7_2__Rendimientos_del_trabajo_personal/7_2_1__Rendimientos_integros/7_)

- España. (1991). Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre,. *Boletín Oficial del Estado*, (167, de 13/07/1991). Recuperado a partir de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-18119>
- España. (1999). Ley 45/1999, de 29 de noviembre, sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. *Boletín Oficial del Estado*, (286, de 30/11/1999). Recuperado a partir de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1999-22895>
- España. (2000a). Ley 14/2000 de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. *Boletín Oficial del Estado*, (núm. 313, de 30 de diciembre de 2000). Recuperado a partir de <https://www.boe.es/boe/dias/2000/12/30/pdfs/A46631-46723.pdf>
- España. (2000b). Pleno. STC 194/2000, de 19 de julio de 2000. Recurso de inconstitucionalidad 1.404/89. Promovido por setenta y ocho Diputados respecto de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que regula el tratamie. *Boletín Oficial del Estado*, (192, de 11 de agosto de 2000), 14.
- España. (2004). Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. *Boletín Oficial del Estado*, (62, de 12/03/2004). Recuperado a partir de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>
- España. (2006). 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. *Boletín Oficial del Estado*, (núm. 285, de 29/11/2006). Recuperado a partir de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>
- España. (2007). 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. *Boletín Oficial del Estado*, (núm. 78, de 31 de marzo

- de 2007). Recuperado a partir de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>
- España. (2014). Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, (núm. 288, de 28/11/2014).
- España. (2018). Dietas y gastos de viaje. Recuperado a partir de [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/\\_Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I\\_/7\\_2\\_\\_Rendimientos\\_del\\_trabajo\\_personal/7\\_2\\_1\\_\\_Rendimientos\\_integros/7\\_](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/_Ayuda_Modelo_100/7__Cumplimentacion_IRPF_I_/7_2__Rendimientos_del_trabajo_personal/7_2_1__Rendimientos_integros/7_)
- Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán* (1.ª ed.). Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J., y Vega Borrego, F. A. (2013). Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de los trabajadores. *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, (28), 177-195.
- Lopez Espadafor, C. M. (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Aravaca: Interamericana de España.
- Núñez Grañón, M., y Soler Roch, M. T. (2010). *El impuesto sobre la renta de no residentes: hecho imponible y criterios de sujeción*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Organización Internacional del Trabajo. (2006). La OIT y los trabajadores migrantes. Recuperado a partir de [http://www.ilo.org/americas/sala-de-prensa/WCMS\\_LIM\\_295\\_SP/lang--es/index.htm](http://www.ilo.org/americas/sala-de-prensa/WCMS_LIM_295_SP/lang--es/index.htm)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (1998). *Harmful tax competition: an emerging global issue*. París: OCDE. Recuperado a partir de [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en#page5](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page5)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2010a). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado a partir de [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010\\_9789264202191-es#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#page1)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2010b). *Modelo de*

- Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado a partir de <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Designing effective controlled foreign company rules, action 3 - 2015 Final Report*. París: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. <https://doi.org/10.1787/9789264241152-en>
- Perez Royo, F. (2016). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (23.<sup>a</sup> ed.). Madrid: Civitas.
- Real Academia Española. (2018). Diccionario de la lengua española. [Definición de] globalización. Recuperado a partir de <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=globalización>
- Ruiz González, R. (1996). La transparencia fiscal internacional y los convenios de doble imposición. *Carta Tributaria, Monografías*, (243), 1-16.
- Sáinz de Bujanda, F. (1960). La interpretación en derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, (38), 280.
- Sáinz de Bujanda, F. (1976). *Notas de derecho financiero. (Tomo 1, Vol. 2)*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Sandler, D. (1998). *Tax treaties and controlled foreign company legislation* (2.<sup>a</sup> ed.). The Hague, Boston: Kluwer Law International.
- Santa-Bárbara Rupérez, J. (2003). Residencia fiscal y domicilio fiscal. Similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos. *Anuario jurídico y económico escurialense*, (36), 91-114. Recuperado a partir de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=876193>
- Sanz Gadea, E. (1996). *Transparencia fiscal internacional*. Madrid: Centro Estudios Financieros.
- Serrano Gutiérrez, A. (2001). *Transparencia fiscal* (1.<sup>a</sup> ed.). Madrid: Francis Lefebvre.
- Soler Roch, M. T., y Ribes Ribes, A. (2001). Tax treaty interpretation in Spain. En M. Lang (Ed.), *Tax Treaty Interpretation* (pp. 303-316). Netherlands: Kluwer Law International. Recuperado a partir de <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/48890/6/Tax-Treaty-Interpretation-in-Spain.pdf>

