



BENEFICIOS FISCALES DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS

Antonio Vaquera García

Profesor Titular de Derecho Financiero
Universidad de León

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1865-7997>

Researcher: M-9035-2018

Recibido: Diciembre, 2020

Aceptado: Febrero, 2021

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.2.5>

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo consiste en analizar las cuestiones básicas a tener en cuenta en el momento de afrontar la imprescindible y estratégica gestión multinacional del capital humano en el ámbito de la tributación. Para ello, se examinan los aspectos fiscales más relevantes a tener en cuenta por las empresas y los trabajadores durante la duración de un desplazamiento al extranjero, además de abordar cómo se incardinan dichas circunstancias con los convenios de doble imposición y con el régimen fiscal de los impatriados.

Palabras clave: trabajadores, desplazados, fiscalidad, renta, doble imposición.

TAX BENEFITS OF INCOME OBTAINED BY DISPLACED WORKERS

Antonio Vaquera García

ABSTRACT

The aim of this article is to analyse the basic questions which need to be taken into account when facing the essential, strategic multinational management of human capital as well as the search for talent abroad. This task will be carried out bearing in mind the most relevant social, labour and tax aspects which must be taken into consideration by both employer and employee while on workplacement abroad as well as the tax benefits which are to be found in our legal system to date applying to both expats and inbound expatriates.

Keywords: workers, displaced persons, taxation, income, double taxation.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS Y LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA MISMA. 2. LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO. 2.1. Requisitos de la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 2.2. Límites a la aplicación de la exención y cuantía de la renta exenta. 2.3. Régimen de dietas y excesos excluidos de tributación por desplazamiento de trabajadores al extranjero. 2.4. Régimen opcional para trabajadores residentes en un Estado miembro de la Unión Europea. 3. REGULACIÓN DE LA FISCALIDAD DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. 4. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LOS TRABAJADORES QUE ADQUIEREN SU RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA POR DESPLAZAMIENTO. 5. REFLEXIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN. LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS Y LOS PROBLEMAS DERIVADOS DE LA MISMA

En la actualidad nos encontramos ante un proceso de globalización económica caracterizado por un constante movimiento de personas, capitales, bienes y servicios entre los distintos Estados. Esta situación, genera un mayor grado de deslocalización y ha desencadenado diversas acciones por parte de los Estados con la finalidad de favorecer su salida al extranjero mejorando así la competitividad internacional de sus empresas y la apertura de sus respectivas economías. Como consecuencia de la crisis económica que ha afectado al mundo empresarial durante los últimos años y, en concreto, la contracción del mercado doméstico, las empresas españolas se han visto en la necesidad de ampliar horizontes y probar suerte en distintos mercados internacionales, con la finalidad de diversificar sus riesgos y buscar nuevas oportunidades de negocio. En España, las exportaciones de bienes y servicios significaron durante los años 2015 a 2020 más del 20% del PIB (en 2020: 23,94%) y llegan a mercados cada vez más alejados de la Unión Europea (1).

Los desplazamientos de personas y trabajadores entre países genera también la necesidad de dar solución a las diferentes situaciones suscitadas con motivo de los cambios de residencia fiscal de las personas físicas; por ello, cabe apreciar una doble estrategia elaborada por los Estados con la finalidad de adaptarse a la actual situación de globalización económica desde el punto de vista del desplazamiento de sus trabajadores. Por una parte, han tratado de fomentar el desplazamiento internacional del personal cualificado de las empresas residentes que realizan operaciones internacionales sin originar la pérdida de residencia de dichos trabajadores. Por otra parte, favorecen la llegada de

(1) Datos tomados de <https://www.icex.es/icex/es/Navegacion-zona-contacto/revista-el-exportador/en-cifras/index.html> [consultado el 16 de diciembre de 2020].

trabajadores cualificados procedentes de otros países, quienes adquirirán la residencia en el respectivo Estado (2).

Se entiende por *trabajador expatriado* aquel que suscribe un contrato de trabajo con una empresa en un país en concreto pero es asignado, ya sea con carácter temporal o indefinido, para prestar servicios de índole laboral al territorio de otro país. Por otra parte, nos encontramos ante uno *impatriado* cuando, vinculado mediante un contrato laboral en el extranjero, es asignado a prestar servicios en España.

La determinación de la legislación aplicable en los supuestos de expatriación laboral se rige por normas internacionales o de la Unión Europea. Si el desplazamiento implica a un país no miembro de la Unión Europea, la determinación de la ley aplicable vendrá dada por lo previsto en el Reglamento de Roma I N.º 593/2008, según el cual la ley aplicable a los contratos será la que las partes determinen. En caso de no haberse elegido ley aplicable, la misma vendrá determinada por el lugar donde el trabajador preste sus servicios habitualmente, aún cuando haya sido desplazado con carácter temporal. En su defecto, el lugar del establecimiento del empresario que haya contratado al trabajador. O por último, el lugar en el que el contrato de trabajo tenga sus vínculos más estrechos. En caso de que el desplazamiento tenga lugar entre países miembros del espacio económico europeo, la ley aplicable vendrá determinada por la Directiva 96/71/CE (3).

En este contexto, el legislador español, por lo que respecta a la tributación de las personas desplazadas, ha introducido distintas medidas fiscales. El régimen jurídico vigente aplicable se encuentra en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR) aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En la normativa española los no residentes están sujetos al Impuesto sobre la renta de No Residentes y no al Impuesto sobre las rentas de las Personas Físicas, pues, como es bien sabido, este último requiere tener la consideración de residente en España.

El presente estudio tiene por objeto analizar la situación de los expatriados, sobre su tributación a efectos del IRPF, centrándose en el art. 7.p) de la ley reguladora de dicho tributo. También se dedicará un bloque al examen de la fiscalidad de los impatriados, centrado en el art. 93 de la Ley del IRPF y, de un modo más breve, la regulación de la tributación de los trabajadores en el marco de los Convenios de Doble Imposición (en adelante CDI) que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MC OCDE), para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (4).

(2) García Vázquez, D. (2014): “La problemática fiscal del trabajador español desplazado al extranjero”, *Revista de los recursos humanos y del e-learning*, n.º 43: 62-69.

(3) Molina Martín, A. M. (2009: 149).

(4) Campanón Galiana, N. (2019): “La tributación del expatriado. A caballo entre el IRPF y el IRNR”, *Carta Tributaria*, n.º 46: 2; y Gutiérrez Bengoechea, M. (2019): “Tributación de los trabajadores expatriados”, en *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona: 93-108.

Con carácter general tributan por el IRPF aquellos trabajadores que, en un ejercicio fiscal determinado, cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 9 de la LIRPF para tener consideración de *residentes fiscales en España*. La correcta aplicación será de gran importancia, ya que los contribuyentes por el IRPF serán gravados por su renta mundial, se obtengan éstas en España o en el extranjero, mientras que los considerados no residentes a efectos fiscales, tributarán por el IRNR, exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español.

Pero, como se puede deducir del propio texto legal, hay determinados supuestos en los que la figura de la residencia no aparece acompañada por las consecuencias antes descritas. Hay que tener en cuenta determinados casos especiales en los que una persona puede tener la consideración de residente fiscal en España pero tributar por las normas del IRNR o, al contrario, puede tener establecida su residencia en el extranjero, pero mantener su consideración de residente fiscal en España o tributar por las normas del IRPF. Supuestos excepcionales, en definitiva, en los que personas que no residen en nuestro territorio tributan como contribuyentes por el IRPF y personas que residen en España tributan como contribuyentes por el IRNR. También cabe la posibilidad de que aun concurriendo alguno de los criterios determinantes de la residencia recogidos en nuestra normativa interna, una persona no tribute en España por su renta mundial en virtud de lo establecido en los Convenios Internacionales para evitar la Doble imposición (5).

La *residencia fiscal* es un elemento decisivo en materia de la tributación de los trabajadores desplazados. No obstante, su definición es concretada a partir de una serie de circunstancias normativamente previstas. Para determinar cuando una persona física es considerada residente en España será necesario acudir a lo establecido en el art. 9.1 de la Ley del IRPF dónde se recogen los criterios de la residencia habitual en España. El contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dan una serie de circunstancias y que consisten en que ha de permanecer más de 183 días durante el año natural en territorio español o cuando radique en España el centro de intereses económicos de dicho trabajador. Estos criterios no se enuncian con carácter jerárquico, basta con cumplir uno sólo de ellos para ser considerado residente. Adicionalmente, la normativa contiene una presunción, que admite prueba de lo contrario, conforme la cual se considera que una persona es residente cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél tengan la consideración de residentes fiscales en España de acuerdo con los criterios anteriores.

La Ley del IRPF no indica qué se entiende por día de permanencia en España, aun que pueden tomarse como referencia los comentarios realizados a este respecto en el MC OCDE. Dicho modelo establece algunos criterios orientativos para el cómputo de días. Con arreglo al método de los días de presencia física, se incluyen en el cálculo los siguientes: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días pasados en el territorio del país de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad; interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre); bajas por enfermedad (salvo que impi-

(5) Ameda Encinas, H. (2002): “Trabajadores en el extranjero: desplazados y expatriados”, *Aspectos fiscales, laborales y de Seguridad Social*, Francis Lefebvre, Madrid: 32-41.

dan la marcha de la persona física y siempre que este tuviera de no ser así derecho a la exención) y por causa de muerte o de enfermedad en el entorno familiar. Sin embargo, los días pasados en tránsito en el estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado deben excluirse del cómputo. De lo anterior se sigue que los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa, no deberán tomarse en consideración (6).

A su vez, se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal emitido por sus autoridades fiscales. La Dirección General de Tributos (en adelante DGT) se ha pronunciado en numerosas ocasiones respecto a dicha acreditación (7), afirmando que los certificados de residencia deben ser emitidos por las autoridades fiscales, y no por otras (8).

(6) Instituto de Estudios Fiscales: “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” [consultado en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>., fecha: 14 de diciembre de 2020].

(7) Así, podemos mencionar la Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT, núm. 0049-04, de 20 de enero de 2004, en la que la Agencia Tributaria se plantea el problema en relación con certificados en los países de Grecia y Portugal y se indica expresamente: «la entidad portuguesa debe aceptar el certificado de residencia emitido y sellado por la Agencia Tributaria española a fin de acreditar su residencia en España, tal y como venía haciendo hasta el momento. Y ello, sin perjuicio de que a partir del 2004 sea obligatoria la utilización de los nuevos formularios, expresados ya en español. Por lo que respecta a Grecia, las autoridades griegas aprobaron un formulario para la aplicación del Convenio Hispano-Griego, en el que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria debe certificar la residencia en España de los contribuyentes que obtienen rentas en Grecia y que solicitan la aplicación de los tipos reducidos previstos en el Convenio. Dicha certificación no era posible porque, entre otras razones, dicho formulario venía expresado en griego e inglés. Iniciados contactos con las autoridades griegas se ha acordado finalmente la traducción de dicho formulario por lo que, en breve, estará disponible y podrá ser certificado, convenientemente, por el órgano competente (...)».

Otro ejemplo resuelto por la DGT, relativo a los Estados Unidos, se halla en la Contestación a la Consulta Vinculante, núm. 1931-04, de 22 de octubre de 2004.

(8) La Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT, núm. 0296-02, de 25 de febrero de 2002 es un buen ejemplo de lo que se expresa en el texto y señala los diversos deberes formales de las personas incurso en la causa citada; en concreto, indica: «El certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la Autoridad fiscal competente. En el caso que exista convenio para evitar la doble imposición se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio (O.M. de 22 de diciembre de 1999, BOE de 30 de diciembre). Tanto la persona desplazada que, siendo residente en el extranjero, ha soportado retenciones por el IRPF en España como la persona que, siendo residente en España ha soportado retenciones por el IRNR por haber sido anteriormente no residente, podrán regularizar su situación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE de 14 de diciembre), que modifica los artículos 65, 82 y 85 de la Ley 40/1998 y el artículo 39 de la Ley 41/1998. Hay que tener en cuenta que la residencia fiscal se determina por años naturales completos, no por fracciones de año. Cuando un persona resulta ser,

El período impositivo coincide con el año civil (de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año), de tal manera que basta con que el contribuyente se encuentre en España más de la mitad del año para ser residente fiscal a los efectos del IRPF, con lo que no es necesario que el período de permanencia de los 183 días sea continuado. Es importante fijar una fecha de inicio del período de permanencia; así, cuando la persona física reside en España con anterioridad al 1 de enero de cada año, dicha fecha de inicio es la que determina el día de inicio del período de permanencia. Cuando el contribuyente traslada a España su residencia fiscal, es el primer día de estancia en España con vocación de permanencia el que señala el comienzo del cómputo de 183 días.

En el caso que el contribuyente continúe realizando viajes al extranjero, éstos se han de calificar de ausencia temporal, pues, en la mayoría de los casos, resultará extremadamente difícil conocer cuál ha sido el número de días que una persona ha permanecido en el territorio de otro país.

Por otra parte, el contribuyente tiene también su residencia habitual en territorio español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (9). A la hora de determinar el centro de intereses económicos pueden adoptarse tres teorías. En primer lugar, la teoría rentista, según la cual el centro de intereses profesionales o económicos de una persona está localizado en el lugar donde dicha persona genere la mayor parte de su renta, es decir, donde el empleado realiza sus funciones, con independencia del lugar desde o en donde se le abonen los emolumentos. Por otra parte, según la teoría patrimonialista, el centro de intereses profesionales o económicos de una persona está localizado en el lugar en el que se encuentren situados la mayoría de los bienes patrimoniales de dicha persona. Por último, existe otra teoría que atiende al lugar de manifestación de la capacidad contributiva de una persona (por la realización de gastos) (10).

En otro orden de ideas, el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores edad que dependan de aquél. Se trata de una presunción *iuris tantum*, esto es, que admite prueba en contrario, por lo que el contribuyente puede destruirla utilizando los medios de prueba que considere oportunos. En efecto, para vencer la presunción de la residencia fiscal en España, se exige la ya mencionada acreditación fiscal en el extranjero mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal.

En cuanto a la *tributación de los residentes fiscales*, tributan en el IRPF por la totalidad de la renta que obtengan en un año, siendo la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales tanto de fuente española como extranjera (renta mundial), con

durante un determinado año, no residente en España y ha soportado retenciones por el IRPF, la regularización y, en su caso, la solicitud de devolución se efectuará a través del Modelo 210 (declaración de no residente). Cuando una persona resulte ser residente en España en un determinado año y ha soportado retenciones como no residente por el IRNR, regularizará su situación al efectuar su declaración por el IRPF como cualquier otro residente (...).

(9) Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999.

(10) Gómez López-Egea, S. y Martí Sanchís, C. (2010): “Externalización y expatriados. Proceso de expatriación”, *Externalización de funciones de recursos humanos*, Girona: 131-154.

independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador de los rendimientos.

El hecho que un empleado tenga la consideración de residente fiscal en España tiene consecuencias para la empresa pagadora. La residencia fiscal del empleado incide en las obligaciones de retención, por lo que la obligación de ingresar el importe de los *pagos a cuenta del IRPF* es exigible a dicha empresa con independencia de que se haya efectuado o no la retención sobre el salario abonado al empleado.

En el caso de que se trate de un grupo de sociedades o cuando el empleado residente fiscal en España no preste servicios para una compañía española, las obligaciones de retención en España podrían recaer sobre la entidad pagadora extranjera (11).

Aquellos *trabajadores que obtengan rentas en territorio español y en quienes no concurren ninguna de las circunstancias desencadenantes de la residencia fiscal en España*, serán considerados contribuyentes por el IRNR y deberán tributar exclusivamente por las rentas obtenidas en nuestro país. En el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en ocasiones, la tributación es inferior, y, en otros, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España. En estos supuestos en que las rentas no se pueden gravar en España (exentas por convenio) o se gravan con un límite de imposición, el contribuyente no residente deberá justificar que es residente en el país con el que España tiene suscrito el Convenio, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de su país (12).

Los no residentes tributan en el Estado del no residente (esto es, el estado de la fuente) por obligación real, es decir, únicamente por las rentas que se entiendan generadas en dicho Estado.

Por lo que respecta a los *rendimientos del trabajo, se consideran obtenidos en territorio español* [art. 13.1.c) Ley de IRNR] si se cumple cualquiera de las tres condiciones siguientes:

- Se deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- Se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades.

No obstante, no se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos del trabajo citados en segundo y tercer lugar cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal allí.

(11) María Caballero, J. y De Juan, A. (2014): “1000 preguntas sobre expatriación”, *La normativa fiscal*, Francis Lefebvre, Madrid: 151-162.

(12) Vega Borrego, F. A. (2013): “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 28: 177-195.

En consecuencia, si un empleado tiene la consideración de contribuyente por el IRNR tiene efectos para la empresa pagadora. Al igual que en el caso de los empleados residentes fiscales, los rendimientos del trabajo abonados a no residentes fiscales también están sometidos, en determinados casos, a retención en España. No obstante, en la mayoría de los supuestos, la consideración como no residente fiscal del empleado supondrá la no aplicación de los pagos a cuenta (13).

Solo se realizarán dichos pagos en el IRNR si son entidades residentes en territorio español que satisfagan rendimientos del trabajo sujetos al IRNR, pues, si el pagador se sitúa en el país fuente (en este caso, España), los convenios de doble imposición permitirán esta tributación por el IRNR. En cambio, en el caso en que los rendimientos del trabajo se abonen a los empleados no residentes fiscales que trabajan en España cuando la compañía pagadora está en el extranjero, es preciso en estos casos atender en primer lugar al convenio de doble imposición que sea de aplicación.

Con carácter general, en la medida en que el empleado no residente no permanezca en España durante un periodo de tiempo prolongado y el coste salarial no se refacture por la entidad extranjera a la entidad española, el convenio no reconocerá potestad tributaria a España sobre estas rentas. Ahora bien, en el caso de que no exista convenio, o si el convenio permitiera el sometimiento a tributación por el IRNR en España, practicarán la retención o ingreso a cuenta del IRNR los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente.

En el caso de concurrir en este terreno los *convenios de doble imposición*, hay que adelantar en este momento que se basan, en su práctica totalidad, en un Modelo de Convenio de la OCDE. Desde 1963, el Modelo ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales y, además, el impacto del Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE, al utilizarse como documento básico de referencia en las negociaciones entre países Miembros y no Miembros, e incluso entre países no miembros (14).

Los convenios de doble imposición son convenios internacionales, en materia de renta y patrimonio, firmados por España que establecen reglas de reparto de la potestad tributaria de cada Estado respecto de los distintos tipos de renta que han de quedar sujetas a cada soberanía fiscal y, en caso que exista una doble imposición, los medios para resolverla. Los convenios establecen distintas finalidades: por un lado, la de resolver los conflictos de residencia de manera que una persona no pueda ser considerada simultáneamente como residente fiscal en más de un país. Por otra parte, para evitar que una misma renta quede sometida a tributación en más de un país a la vez y, en los casos en que no es posible evitarla, los convenios establecen mecanismos para su eliminación

(13) García Carretero, B. (2015): “Aspectos conflictivos relacionados con la tributación en el IRPF de trabajadores expatriados residentes”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, Valencia, n.º 385: 157-200.

(14) Romero Tarazona, J. A. (2014): “Los convenios para evitar la doble imposición”, *El marco jurídico de los convenios*, Navarra, Vol. 28: 73-90.

posterior, por ejemplo, permitiendo acreditar una deducción fiscal en un Estado por el importe de los impuestos satisfechos en el otro Estado (15).

En consecuencia, la figura de la residencia fiscal juega un papel fundamental dado que desempeña diversas funciones, pues es utilizada para determinar el ámbito de aplicación de un convenio, para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia y para evitar controversias derivadas del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente (16).

2. LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO

En este apartado se analizará al trabajador español desplazado al extranjero. Esto es, una persona que tiene su residencia en España, queda sujeta al IRPF y debe tributar por la totalidad de los rendimientos que obtenga en cualquier lugar del mundo. Es decir, si percibe una retribución de naturaleza salarial en el extranjero conservando a su vez su residencia en España, tendrá que incluir en su declaración de la renta esa renta que obtiene en el extranjero como un rendimiento del trabajo más. No obstante, la sujeción de estos ingresos se verá neutralizada en determinadas circunstancias por exenciones, ofreciendo una opción desde una perspectiva fiscal.

Nos hallamos ante rentas que reciben por parte de nuestro ordenamiento un tratamiento excepcionalmente favorable, ya que disponen de la posibilidad de disfrutar de dos beneficios fiscales particularmente generosos. Se trata de la exención de los trabajadores expatriados que recoge el art. 7.p) de la Ley del IRPF y el régimen especial de excesos regulado en el art. 9 de su Reglamento (17).

2.1. Requisitos de la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este precepto se aplicará a aquellos contribuyentes del IRPF que, sin perder su condición de residentes en nuestro país, se desplazan al extranjero para realizar una actividad laboral. Dicho desplazamiento no debe implicar la pérdida de la condición de residente para ese sujeto, requisito que se entenderá cumplido de acuerdo con lo previsto en el art. 9 de la Ley del IRPF respecto de los contribuyentes que son considerados residentes habituales en territorio español, ya examinado. Aun dándose la circunstancia de que el desplazamiento al extranjero del trabajador supere el período de los 183 días manejado a efectos del criterio de permanencia, ello no implicará necesariamente la

(15) Carmona Fernández, N. (2006): “Ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición”, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid: 69-104.

(16) Nieves Ferto, G. (2010): “Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”, *Revista Tributaria*, Málaga, n.º 217: 591-629.

(17) Orón Moratal, G. (2017): “Régimen fiscal de los trabajadores expatriados”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, n.º 416: 89-113.

pérdida de su condición de residente español (18). Para evitarlo será necesario constatar la concurrencia de alguno de los otros puntos de conexión previstos a esos efectos en los preceptos citados, esto es, bien el criterio del centro de intereses económicos, bien el de la vinculación familiar (19).

En esta tesitura, se plantean numerosos supuestos conflictivos como la duración del desplazamiento, el carácter esporádico o no del mismo, que el traslado se realice o no con toda la familia, o los vínculos económicos que continúan existiendo entre el contribuyente desplazado y el territorio español (20).

El primer requisito para aplicar la exención es que el empleado debe ser residente fiscal en España y debe desplazarse efectivamente al extranjero (21). Otro requisito es que el destinatario de los trabajos del empleado debe ser una empresa o entidad no residente en España. Por último, en el país en el que se realizan los trabajos debe existir un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no debe tratarse de un paraíso fiscal (22).

Las rentas que pueden beneficiarse de la exención recogida en el artículo 7.p) de la LIRPF son exclusivamente aquellas que, conforme a la normativa interna española, pueden ser consideradas como rendimientos del trabajo, y efectivamente, se hayan percibido por la realización de un trabajo en el extranjero (23).

Concretamente, hay que acudir al art. 17 de la Ley del IRPF, en el que se definen y determinan aquellas rentas que serán consideradas como rendimientos de trabajo haciendo referencia a todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tenga el carácter de rendimientos de actividades económicas.

(18) Afinado Inda, A. (2013): “Fiscalidad de impatriados y expatriados”, *Cont4bl3*, n.º 45: 25-27.

(19) Herrera Molina, P. M. (2019): “La exención de trabajos realizados en el extranjero [art. 7.p) LIRPF] y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales: Análisis de la STS de 28 de marzo de 2019”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 436: 144-152.

(20) María Caballero, J. y De Juan, A. (2014), *ob. cit.*: 157-168.

(21) Resolución de 27 de octubre de 2006 de la Dirección General de Tributos (JT 2007,104).

(22) La Dirección General de Tributos se ha pronunciado en numerosas ocasiones en relación al asunto que nos ocupa y, en relación al efectivo gravamen en el extranjero, podemos citar la Contestación a la Consulta Vinculante núm. 2387/20, de 13 de julio de 2020, donde se indica 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, considerándose cumplido en particular este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información (...)».

(23) Chico de la Cámara, P. y Ruiz Garijo, M. (2008): “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, n.º 126: 91-117.

Otro requisito necesario para la aplicación de la exención es que esas rentas, calificadas como rendimientos de trabajo, se hayan percibido, es decir, que efectivamente el trabajo realizado se haya retribuido. A estos efectos, en la medida en que el legislador no incorpora requisito alguno al respecto, carece de relevancia quién sea el pagador (entidad no residente, entidad residente en nombre y por cuenta de la no residente...), lo importante es que el pago realmente se realice y que el motivo desencadenante sea la prestación efectiva de un trabajo en el extranjero (24).

Finalmente, para disfrutar de la citada exención deben prestarse servicios de manera efectiva en el extranjero. Es decir, debe existir un desplazamiento físico al extranjero, ya que la prestación del servicio debe realizarse fuera de España. Para un efectivo desarrollo de un trabajo en el extranjero se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España (25).

(24) Raventos Calvo, S. (2005): “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, n.º 16: 87-95.

(25) La Jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo se ha ocupado del tema, como sucede en su Sentencia 428/2019, de 28 de marzo, en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se lee: «el artículo 7, letra p), LIRPF, únicamente exige que el perceptor de los rendimientos del trabajo, sea este funcionario o no y esté o no en comisión de servicios (la norma no distingue), realice efectivamente en el extranjero trabajos para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. La norma deja claro que las labores de que se trate deben efectuarse físicamente fuera del territorio de España por un trabajador por cuenta ajena; y resulta asimismo manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo. Como hemos dicho, este incentivo fiscal no está pensado en beneficio de las empresas o entidades sino de los trabajadores.

La exigencia anterior no solo no está en la letra de la ley sino que, como apunta el recurrente, no parece compadecerse con la circunstancia de que la propia norma contemple expresamente la posibilidad de que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, disponiéndose como único requisito, por lo demás, normal en la lógica del beneficio fiscal que examinamos, que la prestación del servicio de que se trate produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

En definitiva, respondiendo a la cuestión casacional objetiva que suscita el auto de admisión, la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF, se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último.

Aunque no nos lo pide el auto de admisión del recurso, al objeto de resolver el debate que se ventila en esta sede, conviene asimismo aclarar que el artículo 7, letra p), LIRPF, tampoco contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exen-

Poniendo en relación todo lo anterior con el requisito de residencia, se suscitan dos posibilidades, que el trabajador fuese residente con anterioridad a su desplazamiento al extranjero, o que el trabajador adquiriera su residencia en España en el periodo impositivo coincidente con su desplazamiento.

El art. 7.p) de la Ley del IRPF no establece cuál debe ser la duración mínima del desplazamiento para que los rendimientos obtenidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero resulten exentos del IRPF en España, por lo que bastaría cualquier desplazamiento para que, siempre que se cumplan el resto de los requisitos, se aplique la exención por trabajos realizados en el extranjero, aunque no tengan una duración continuada. Sin embargo, pensamos que se debería interpretar en el sentido de exigir que el trabajador no prolongue su estancia en el extranjero durante más de 183 días a lo largo del periodo impositivo (26).

No obstante, no sería imprescindible el cumplimiento de este requisito siempre que al trabajador se le continúe considerando residente en España por su tenencia del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, en virtud de la denominada presunción familiar, o en el caso de que su ausencia del territorio español sea considerada como una ausencia esporádica. La norma no distingue entre cuáles deben ser las razones por las que el empleado se desplaza al extranjero, por lo que la exención es aplicable, entre otros, en los supuestos de: desplazamiento temporal de un trabajador al extranjero; traslado del trabajador de forma definitiva a un centro de trabajo en el extranjero; o ejercicio de responsabilidades en el extranjero, en los que el empleado no tiene una presencia continuada en el extranjero, sino que se trata de desplazamientos de duración inferior a aquellos a los que se refieren los supuestos anteriores (27).

ción (la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero)).

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo 1838/2019, de 24 de mayo.

(26) “Guía definitiva para la aplicación del 7p (exención trabajos realizados en el extranjero)”, Primera parte: Para el trabajador y contribuyente redactado por Vilardell, J., 2016. Consultado en: <http://www.fiscalidad-expatriado.com/guia-definitiva-para-la-aplicacion-del-7p-exencion-trabajos-realizados-en-el-extranjero-primera-parte-para-el-trabajador-y-contribuyente/> [fecha de consulta: 12 de diciembre de 2020].

(27) En este sentido, la Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT, núm. V2490-20, de 22 de julio de 2020 concreta dichos extremos del siguiente modo: «Según ha señalado este Centro Directivo, la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión “trabajos” que figura en el citado artículo 7.p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial). Asimismo, la norma exige, para aplicar la exención, que se trate de un rendimiento derivado de un trabajo realizado para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Para la aplicación del artículo 7.p) será necesario que los *trabajos llevados a cabo por el sujeto desplazado se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero*, es decir, que el destinatario final y beneficiario del trabajo desarrollado por el desplazado sea una empresa y no la propia empresa que desplaza al trabajador por lo que es necesario distinguir supuestos en función del destinatario del trabajo, pues es un requisito cuya interpretación resulta un tanto conflictiva.

Es difícil señalar unas reglas claras que puedan servir de guía para determinar cuándo un trabajo se ha prestado para una empresa no residente. No obstante, debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero (28).

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, considerándose cumplido este requisito en particular cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Por tanto, sólo resultará de aplicación la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF cuando se cumplan, según lo indicado, todos los requisitos mencionados.

Por último, en el caso de que el consultante no resultase residente fiscal en España, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1 c) del TRLIRNR no tributarán en España las retribuciones que perciba por el trabajo realizado en otros Estados para el Comité Internacional de la Cruz Roja, sin perjuicio de la tributación de cualquier otra renta que se considere obtenida en España (...).

(28) La Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 742/2020, de 19 de febrero, contiene el resumen más actual de esta problemática, por lo que remitimos al lector a la misma. Más en concreto resulta esencial la lectura del Fundamento de Derecho Sexto que tiene el siguiente tenor literal: «A efectos de analizar la cuestión que nos ocupa, resulta conveniente hacer una referencia a los criterios que ha establecido hasta el momento el Tribunal Supremo en los supuestos en que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta exención. En primer lugar, ha declarado que el incentivo fiscal pretende la internacionalización del capital humano con residencia en España, reduciendo la presión fiscal de quienes sin dejar de ser residentes se trasladan temporalmente a trabajar al extranjero. Añadiendo que el incentivo no está pensado en beneficio de las empresas sino de los trabajadores, de ahí que ni siquiera excluya de su ámbito de aplicación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 16.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), aquellos casos en que la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios (STS de 20 de octubre de 2016 –rec. 4786/2011–). En segundo lugar, ha precisado que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 declara exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos de trabajo por servicios efectivamente realizados en el extranjero, si concurren los dos siguientes requisitos: (i) que dichos servicios o trabajos se realizasen para empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y (ii) que en el territorio en el que se prestasen se aplicara un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al que entre nosotros grava la renta de las personas físicas, siempre que no se tratase de un territorio o país considerado como paraíso fiscal. La exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con un límite máximo anual de

Un primer supuesto sería aquel en el que el destinatario del trabajo será una empresa independiente, sin vinculación alguna con la empresa residente en España. Aquí no se plantean problemas en orden a la aplicación de la exención, ya que no es necesaria la existencia de un segundo contrato laboral entre el trabajador desplazado y la entidad no residente.

Una segunda posibilidad sería aquella en la que el destinatario del trabajo es una empresa que forma parte del mismo grupo de empresas. En este caso sí se plantean más dificultades porque puede que el beneficiario último del trabajo realizado por el sujeto desplazado no sea la empresa, entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, sino el grupo de empresas (29). Cuando una prestación de servicios tenga lugar en el seno de un grupo de empresas, debe analizarse cada caso en concreto para determinar si realmente el destinatario o beneficiario de los servicios es una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, o si por el contrario se trata de servicios que redundan en beneficio de todo el grupo.

Se ha fijado un criterio esencial al que se deberá acudir con la finalidad de determinar la posibilidad de aplicar la exención; la existencia de un valor añadido. Se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria. Será necesario que los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente o al establecimiento permanente radicado en el extranjero.

No obstante, se origina un importante problema relativo a la indeterminación de lo que debemos entender por valor añadido. Al respecto, la ventaja o utilidad se evidencia a través de la existencia de una facturación de precio o refacturación de costes desde la entidad que presta el servicio a la entidad que lo recibe. Una de las formas de determinar la efectiva prestación del servicio, atendiendo a los criterios de la OCDE, es que una em-

60.100 euros. En tercer lugar, ha especificado dicho precepto no exige la existencia de dos compañías, la empleadora residente y la extranjera a cuyo favor se realizan los servicios: “los jueces de la instancia se equivocan en cuanto interpretan que el artículo 7.p) de la Ley 35/2006 exige «dos compañías distintas: la empleadora, residente, y la extranjera a cuyo favor se realiza una prestación de servicios»”. Afirmando que lo que demanda el precepto es que se trate de una persona física residente fiscalmente en el territorio español –para lo que será bastante con que tenga aquí el centro vital de sus intereses– que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad no residente o en un establecimiento permanente situado en el extranjero (STS de 20 de octubre de 2016 –rec. 4786/2011–). En cuarto lugar, y en cuanto al destinatario de los servicios, ha declarado que resulta manifiesto que los trabajos deben tener en todo caso como destinatario a una entidad no residente en nuestro país o un establecimiento permanente situado fuera del mismo. Pero no reclama que dichos destinatarios de los trabajos del sujeto pasivo del IRPF sean los únicos beneficiarios de los mismos. Concretamente, no prohíbe que existan múltiples beneficiarios o/y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo (STS 7 Jurisprudencia de 24 de mayo de 2019 –rec. 3766/2017–, que recoge el criterio de la de 28 de marzo de 2019 –rec. 3774/2017– y posteriores) (...)).

(29) DGT consulta de 28 de enero de 2005 (núm. 27/2005).

presa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de la actividad prestada, o que la hubiera ejecutado ella misma internamente.

La exención del art. 7.p) también exige la concurrencia de un doble requisito: *que en el territorio en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y que no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal*. Se trata de incentivar el traslado de trabajadores, en la medida en que se eximen de tributación los rendimientos obtenidos por estos aun cuando no hayan sido gravados en el extranjero. Por lo tanto, si la renta hubiera tributado efectivamente en el extranjero y concurre el art. 7.p), España no tendría que aplicar la deducción por doble imposición internacional con lo que se conseguiría que los rendimientos tributasen una sola vez y así se mantendría el incentivo al trabajador (30).

En lo relativo a la existencia de un impuesto de naturaleza idéntica al IRPF español, se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Si el país en el que se prestan los servicios no tiene suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, a efectos de determinar el cumplimiento del requisito objeto de análisis, habrá que probar la existencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga en dicho país (31). Por lo tanto, en esta ocasión, el problema estriba en delimitar cuándo estamos en cada país ante un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF (32).

El Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, como es bien sabido, es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares. El requisito objeto de análisis se entenderá cumplido para aquellos impuestos que compartan las características señaladas.

A efectos de establecer la similitud sustancial hay que atender a los elementos estructurales de ambos impuestos, pero dicha similitud debe exigirse con la debida flexibilidad teniendo en cuenta que no existen dos impuestos sobre la renta iguales en el mundo ya que cada país configura su impuesto atendiendo a sus condicionantes socioeconómicos, políticos, geográficos, ejerciendo una importante influencia también el diferente grado de evolución de sus sistemas tributarios y económicos.

A la hora de resolver la cuestión planteada resultará de gran utilidad el conocer si el país al que se desplaza el trabajador tiene o no un Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito con España. Así, en el supuesto de que nos encontremos ante un país con el que España tiene firmado uno, será posible pensar que existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga. En otro caso, resultará imprescindible el proceder al análisis de

(30) Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V1574-09, de 30 de junio de 2009 y V2418-08, de 16 de diciembre de 2008.

(31) López Álvarez, M. J. (2012): "La expatriación de trabajadores", *Actualidad laboral*, n.º 17-18: 7-14.

(32) Almagro Martín, C. (2019): *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Dykinson, Madrid: 34 y ss.

la normativa interna del correspondiente Estado para concluir sobre la existencia de un impuesto similar o idéntico al IRPF.

A su vez, el territorio en que se realicen los trabajos no puede ser un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta cuestión se resuelve claramente, pues los países y territorios que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información dejan de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos acuerdos o convenios entren en vigor.

Finalmente, hay que llamar la atención sobre el hecho de que la Agencia Tributaria pide de forma inflexible la justificación documental de estos extremos, con lo que, para acreditar la realidad del desplazamiento al exterior se exige ya no sólo el billete de avión, tren o barco y las facturas acreditativas del gasto, sino que debe aportarse adicionalmente copia de las tarjetas de embarque que permiten acreditar que efectivamente el trabajador utilizó ese el medio de transporte. Asimismo, se viene solicitando copia de los visados del pasaporte u otros registros que sean obligatorios para la entrada y salida en el país de destino. También se exige acreditar el gasto por el alojamiento en el exterior, bien sea en hoteles o en otro tipo de alojamiento aportando, en su caso, copia de los contratos de arrendamiento de la vivienda, así como las facturas de la manutención durante la estancia. En caso de estancias prolongadas, se está solicitando incluso copias de las facturas de agua, luz, gas, colegios, permisos de trabajo, alta en Seguridad Social, registros de llamadas telefónicas móviles realizadas desde el país de destino, extractos de las tarjetas de crédito utilizadas en el extranjero, etc. Para la ubicación del trabajador en el centro de trabajo en el exterior, al menos de forma temporal, se solicita el contrato de movilidad con el empleado y los memorándums de reuniones donde se pruebe la asistencia del desplazado a las mismas en sede de la entidad de destino (33). Todo ello obliga a una labor documental y a una presión fiscal indirecta que desmotiva a disfrutar del beneficio fiscal que nos ocupa.

2.2. Límites a la aplicación de la exención y cuantía de la renta exenta

De acuerdo con lo establecido en el citado art. 7.p), el importe máximo de los rendimientos del trabajo que puede beneficiarse de la exención asciende a 60.100 euros/año. Las cantidades percibidas por encima de dicha cuantía están plenamente sujetas al impuesto. Dependiendo del salario día del empleado (o de la existencia o no de retribuciones específicas), dicho máximo se alcanzará con más o menos días de desplazamiento efectivo al extranjero.

Dicho importe habrá que calcularlo con arreglo a lo dispuesto reglamentariamente, por lo que se acude al art. 6.2. del Reglamento del IRPF que establece que para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado

(33) Véanse por todas las siguientes Contestaciones a la Consultas Vinculantes de la DGT: núm. V2203-20 (de 30 de junio de 2020), núm. V2297-20 (de 7 de julio de 2020), núm. V2131-20 (de 25 de junio de 2020) y núm. V1538-20 (de 22 de mayo de 2020).

en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados allí (34).

Sin embargo, la normativa reguladora del IRPF no establece ningún criterio que permita determinar qué parte de la retribución percibida por el trabajador desplazado se corresponde con los servicios prestados efectivamente en el extranjero. La exención se concede en relación con una prestación de servicios efectivamente realizada en el extranjero, lo cual requiere en todo caso un desplazamiento del trabajador, su presencia física en el territorio de otro Estado para prestar sus servicios a una persona no residente de España o un establecimiento permanente ubicado en el extranjero. Así pues, sea uno o varios los desplazamientos realizados, la cantidad fijada por la normativa reguladora del IRPF a efectos de esta exención opera como límite global o conjunto sobre la totalidad de las retribuciones percibidas en el extranjero por el contribuyente (35).

Además, en referencia a las retribuciones percibidas en el extranjero por el trabajador desplazado, debe incluir tanto a las retribuciones específicas que el sujeto perciba por esa circunstancia, como las que no lo son y que, por tanto, precisan de algún método o criterio necesario para realizar un cálculo proporcional que permita identificar, de entre el total de sus retribuciones anuales, cuáles corresponden a los días del desplazamiento.

Cuando el trabajador efectúa varios desplazamientos, a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente ha estado desplazado para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos. Será necesario aplicar un criterio de reparto proporcional para calcular el importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero (36).

Por lo tanto, habría que calcular la *remuneración salarial diaria media* que corresponde al trabajador en función de su *remuneración salarial total* durante el período de que se trate (contrato anual, semestral, etc.).

En cuanto a los pagos a cuenta, en el caso que una compañía haya practicado retenciones a cuenta del IRPF sobre los rendimientos abonados a un empleado al extranjero con carácter permanente, aquellas que hayan sido practicadas por la compañía son válidas y deben tenerse en cuenta también a efectos del IRNR, según el art. 52 de su Ley reguladora. Por ejemplo, si un empleado pierde su condición de residente fiscal en España con efectos del propio ejercicio desde el 1 de marzo de un año, pasando a ser considerado no

(34) Así, en los recientes criterios de los Tribunales Económico-Administrativos se considera que el cómputo de días que generan derecho a la deducción se deben tener en cuenta los días de salida y llegada así como aquellos otros en los que la jornada no sea completa atendiendo a la interpretación del Tribunal Supremo (Sentencias de 28 de marzo y 9 de abril de 2019) y los comentarios del modelo OCDE (Resolución de 28 de junio de 2019 del TEAR de Cataluña).

(35) “Destacable Consulta Tributaria. 7p y límite obligación de declarar”, redactado por Villardell, J., 2015. Consultado en: <http://www.fiscalidad-expatriado.com/destacable-consulta-tributaria-7p-y-limite-obligacion-de-declarar/> [fecha de consulta: 14 de diciembre de 2020].

(36) López López, H. (2015): *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona: 22 y ss.

residente fiscal, la compañía puede aplicar el régimen de retenciones del IRNR a partir del 1 de marzo de ese año. En consecuencia, las retenciones practicadas a cuenta del IRPF en los meses de enero y febrero son válidas y surten efectos en el IRNR. A partir del 1 de marzo, dado que el empleado tiene la consideración de no residente fiscal y no presta servicios en España, los rendimientos del trabajo que le abone la compañía no están sometidos a tributación en el IRNR en España. Es probable que se haya producido un exceso de retenciones en los meses de enero y febrero, ya que el empleado debió tributar por los tipos fijos del IRNR en lugar de por los tipos progresivos y superiores del IRPF. Este exceso debe ser corregido en sede del empleado solicitando la devolución de exceso de retenciones (37).

Cuando un empleado ha trabajado efectivamente en el extranjero para empresas radicadas allí, si se han cumplido los requisitos exigidos en el art. 7.p), los rendimientos del trabajo percibidos se encuentran exentos, no existiendo por tanto obligación de practicar retención.

No obstante lo anterior, cuando la empresa le ha venido reteniendo sin considerar la citada exención, el empleado para hacer valer el derecho al beneficio fiscal ha de acreditar los hechos constitutivos del mismo por cualquier medio de prueba válido en Derecho. De acuerdo con el art. 87.2 del Reglamento del IRPF, procede regularizar el tipo de retención cuando se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venga aplicándose hasta ese momento, teniendo en cuenta el importe de salario exento de tributación de acuerdo con el art. 7.p) de la Ley del IRPF.

2.3. Régimen de dietas y excesos excluidos de tributación por desplazamiento de trabajadores al extranjero

Según el régimen de excesos (38), tiene consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, 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 (39).

No sólo afecta a los empleados de empresas destinados al extranjero, sino también a funcionarios públicos, personal al servicio de la Administración del Estado y de otras Administraciones públicas. Sin embargo, nos limitaremos aquí a examinar el caso de los citados trabajadores, ya que éstos han constituido el objeto central del análisis de todo el trabajo.

(37) Montes Rufián, R. (2014): “Retenciones sobre rendimientos del trabajo en la nueva regulación del IRPF”, *Crónica Tributaria*, n.º 94: 49-64.

(38) Detallado en el artículo 9.A.3.b.4º del Reglamento del IRPF.

(39) Casas, A. (2019): “Sobre la exención por trabajos desarrollados en el extranjero y el régimen de excesos”, *Observatorio de recursos humanos y relaciones laborales*, n.º 141: 66-68.

Para examinar los requisitos para que exista la posibilidad de aplicar el régimen de excesos respecto de las dietas percibidas por los trabajadores desplazados, se han de seguir las siguientes condiciones: debe tratarse de un residente fiscal en España, debe estar destinado en el extranjero y, finalmente, debe tratarse de cantidades que constituyan un exceso sobre las retribuciones que percibiría el trabajador en España (40).

En virtud del mencionado régimen, tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen los excesos percibidos por determinados trabajadores, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España. Con relación a este último supuesto nos encontramos con pronunciamientos expresos por parte de la Administración en los que ha señalado que tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen las retribuciones totales consistentes en el “complemento especial por destino en el extranjero”, el “complemento de vivienda”, la “indemnización por destino”, el “incentivo de permanencia”, la “gratificación por tiempo trabajado en el extranjero” y la retribución en especie “complemento de vivienda”, en su modalidad de puesta a disposición de la misma al trabajador. Junto a ello se ha excluido de las dietas exentas el concepto retributivo “bolsa de viaje” que estará sujeto al IRPF como rendimiento de trabajo (41).

De acuerdo con la doctrina de la DGT (42), para aplicar este régimen es preciso que exista un cambio de centro de trabajo, es decir, que exista un traslado que conlleve que el empleado va a residir más de 9 meses en el mismo municipio (en este caso extranjero). En consecuencia, el régimen de excesos no es aplicable a desplazamientos cuya duración prevista sea inferior a 9 meses y, en todo caso, el régimen de excesos resulta aplicable en aquel ejercicio en que, residiendo ya en el extranjero, en su nuevo municipio o centro de trabajo, el empleado aun conserve la residencia fiscal en España.

La aplicación del régimen de excesos obliga a que se produzca un desplazamiento con vocación de permanencia. También, hay que prestar atención a la fórmula para efectuar el cálculo del exceso no gravado, ya que debe ser la empresa empleadora del trabajador la que debe calcular la cantidad que habrá de calificarse como exceso, operación que se realizará hallando la diferencia entre la remuneración que percibiría el trabajador en las mismas condiciones en España y lo que efectivamente se ha satisfecho al trabajador. La certificación de la empresa acreditando ambas cantidades constituye prueba suficiente para considerar como dietas al exceso percibido como consecuencia del destino del trabajador en el extranjero.

El artículo 7.p) de la Ley del IRPF resulta incompatible con el régimen de excesos por lo que el contribuyente podrá optar por la aplicación de este régimen en sustitución de esta exención. De ese modo, los trabajadores que cumplan con dicho requisito estarán en situación de optar por la aplicación del art. 7.p), que sin embargo es la única alternativa

(40) Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J. M. (2010): “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, *Fiscalidad de los trabajadores españoles desplazados al extranjero: Análisis del art. 7.p) LIRPF*, Gestbiblio, La Coruña: 223-251.

(41) *Vid.* Contestaciones a Consultas Vinculantes de la DGT núm. V3449-19, de 16 de diciembre de 2019 y núm. V2110-20, de 24 de junio de 2020.

(42) Contestación a Consulta de la DGT, núm. 0027-05, de 27 de enero de 2005.

para el desplazado no destinado en el extranjero, o en su caso, por la del régimen de excesos. Teniendo en cuenta lo anterior, ésta será la posibilidad por la que se decantarán aquellos desplazados que perciban complementos sobre las retribuciones que recibirían en España, superiores a los 60.101 euros que operan como límite cuantitativo a efectos del art. 7.p) (43).

En cuanto al régimen de dietas (44), las cantidades destinadas por la empresa para compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, están exceptuados de gravamen cuando son devenidas por gastos en un municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituye su residencia. Por tanto, el desplazamiento debe producirse a un sitio distinto del centro de trabajo habitual y del que constituya la residencia del empleado. Las cantidades exceptuadas de gravamen se incrementan en el caso de desplazamiento al extranjero, como se comprueba en el siguiente cuadro (45):

Concepto	Manutención (en euros)		Estancia
	Nacional	Extranjero	
Pernocta en municipio distinto del lugar de trabajo habitual	53,34	91,35	Los que se justifiquen
Sin pernoctar en municipio distinto del lugar de trabajo habitual	26,67	48,08	

En el caso que el desplazamiento al extranjero se prolongue de forma inesperada a más de 9 meses, si el empleado mantiene su residencia fiscal en España, la sociedad ha de practicar retención por el IRPF a partir del momento en que sea previsible la superación de dicho plazo, procediendo además a la regularización del tipo de retención, ya que se están obteniendo rendimientos sometidos a tributación que no estaban previstos al inicio.

La exención por trabajos realizados en el extranjero es compatible con el régimen de dietas para desplazamientos cuya duración continuada no supere los 9 meses. En este tipo de desplazamientos de corta duración, o intermitentes, no se puede aplicar el régimen de excesos al no producirse un cambio de centro de trabajo. Para desplazamientos, cuya duración continuada supere los 9 meses, tampoco se puede acudir al régimen de dietas exceptuadas de gravamen. En este caso, el empleado debe optar entre aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero o el régimen de excesos (46).

(43) Muñoz Sanz, P. y Vázquez de Castro, B. (2015): “Movilidad geográfica”, *Fiscalidad Laboral. El personal de la empresa y su fiscalidad*, Madrid: 218-231.

(44) Establecido en el artículo 9.A.3.a del Reglamento del IRPF.

(45) Según la DGT, Consulta Vinculante núm. V2993-13, de 8 de octubre de 2013.

(46) Cordon Ezquerro, T. (2005): “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados”, *ICE: Revista de economía*, n.º 825: 81-96.

2.4. Régimen opcional para trabajadores residentes en un Estado miembro de la Unión Europea

Durante los últimos años se han ido introduciendo modificaciones en la normativa con la finalidad de procurar el respeto del Derecho Comunitario. Entre dichas modificaciones, destaca la recogida en el actual art. 46 de la Ley del IRNR donde quedan aminoradas muchas de las diferencias de tratamiento a que se someten las rentas obtenidas por trabajadores residentes en España y por trabajadores no residentes en nuestro territorio que se encuentre, por lo demás, en las mismas circunstancias.

Dicho precepto regula la posibilidad de que los contribuyentes por el IRNR que sean personas físicas residentes en un Estado miembro de la Unión Europea puedan elegir tributar por el IRPF, siempre que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales o, desde 1 de enero de 2015, en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (47).

En este caso también han de probar que al menos el 75 por 100 de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español. También pueden, a partir de 1 de enero de 2015, demostrar que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo. Por último, será de aplicación cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

Si se cumple con lo anterior, podrán solicitar la aplicación de este régimen opcional, cuya finalidad es que la tributación efectiva en España se calcule en función de las normas del IRPF, pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR (48). Este mecanismo es objeto de desarrollo reglamentario a través de los artículos 21 a 24 del Reglamento del IRNR en los que se regulan el ámbito, su contenido y el procedimiento para solicitar su aplicación.

Formulada la solicitud y acreditado el cumplimiento de las condiciones correspondientes, la Administración tributaria, teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo y sus circunstancias personales y familiares, y siguiendo el esquema liquidatorio del IRPF, determinará el tipo medio de gravamen correspondiente. El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español. Si el resultado anterior arroja una cuantía inferior a las cantidades satisfechas durante el

(47) Ruiz-Huerta Carbonell, J. y Garcimartín Alférez, C. E. (2015): “Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos en la Unión Europea”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n.º 88: 66-97.

(48) Orden HAP/2274/2015, de 19 de noviembre aprueba el modelo de solicitud de aplicación del régimen opcional.

período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

Profundizando un poco más en el tema del ámbito de aplicación del régimen opcional previsto en el artículo 46 citado, hay que diferenciar entre el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación.

Por lo que al *ámbito subjetivo* se refiere, nos encontramos con que la Ley del IRNR prevé este régimen para aquellas personas físicas que sean contribuyentes por el IRNR y que acrediten que tienen fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea. Tanto la Ley como el Reglamento guardan silencio en torno a los medios a través de los cuales puede acreditarse la circunstancia señalada. Sin embargo, la Orden HAP/2474/2015 de 19 de noviembre por la que se aprobó el modelo de Solicitud de aplicación del régimen opcional para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, recoge entre los documentos que deben ser presentados por el contribuyente en el momento de solicitar la aplicación del régimen opcional el certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal extranjera. No obstante, debe considerarse como válido cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho (49).

En lo referente al *ámbito objetivo*, se atenderá a los rendimientos del trabajo y a los rendimientos de actividades económicas percibidos por el no residente, el cual deberá acreditar el haber obtenido durante el ejercicio en España como mínimo el 75% de la totalidad de su renta; o, partir de enero de 2015, que se acredite que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo. Además, será necesario que las rentas señaladas hayan tributado efectivamente durante el periodo por el IRNR.

Por lo que respeta al cómputo de las rentas, la normativa reguladora de este régimen establece que, para la determinación de la renta total obtenida por el contribuyente en el periodo impositivo, se tomarán en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas durante dicho periodo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Sin embargo, la Ley precisa que la renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional y se computarán por sus importes netos.

Por último, en los apartados 6 y 7 del art. 46 de la Ley del IRNR, se advierte que las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional, no perderán su condición de contribuyentes por el IRNR y que, dicho régimen opcional no será aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Además, también se prevé la posibilidad de que los contribuyentes por el IRNR, que formen parte de alguna de las modalidades de unidad familiar establecidas en la Ley del

(49) Mata Sierra, M. T. (2016): “La armonización de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 219: 39-57.

IRPF, puedan solicitar que el régimen opcional les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el Título VI de la Ley del IRPF, siempre que se cumplan las siguientes premisas (50):

- Que el cónyuge y, en su caso, los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Que teniendo en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar se cumplan las siguientes condiciones:
 - Que acrediten que, al menos, el 75% de la totalidad de su renta en el periodo impositivo esté constituido por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español; o, a partir de enero 2015, que se acredite que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.
 - Que las rentas obtenidas en territorio español, a que se refiere el apartado anterior, hayan tributado efectivamente durante el periodo por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- Que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales.

El contenido del régimen opcional se recoge en los apartados 3 y 4 del citado art. 46 y en el artículo 22 del Reglamento del IRNR. En los mismos se indica que, una vez acreditada la procedencia de aplicar el régimen opcional, la Administración tributaria determinará el importe del IRPF correspondiente al periodo en el que el contribuyente haya solicitado la aplicación del régimen opcional. Para ello, la Administración deberá tener en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el periodo y las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas. El tipo medio de gravamen se aplicará sobre la parte de base liquidable obtenida del contribuyente durante el periodo en España, lo que significa que tributa sólo por la renta de fuente española pero al tipo de gravamen obtenido de aplicar la tarifa a la renta mundial (51).

En la generalidad de los casos, el trabajador no residente (en quién concurran los requisitos para la aplicación del régimen opcional) tributará durante todo el año como un no residente y con arreglo a las normas de los no residentes. Después de haber tributado efectivamente por el IRNR, el trabajador podrá solicitar a la Administración tributaria española tributar en calidad de contribuyente por el IRPF.

La Administración tributaria, tras verificar la concurrencia de todas las condiciones necesarias para la aplicación del régimen especial del art. 46, determinará la deuda tributaria del contribuyente atendiendo a la normativa del IRPF y, en el supuesto de que la

(50) Art. 21 Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

(51) Menéndez de Miguel, M. T. (2015): “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados”, *Quincena Fiscal*, n.º 18: 53-70.

cuota tributaria calculada de este modo excediera de lo pagado previamente en concepto de IRNR, se procederá a la devolución del exceso.

Otra circunstancia a tener en cuenta es que, la aplicación del régimen dará lugar a que, antes de que el no residente pueda tributar en calidad de contribuyente por el IRPF, haya sido gravado por su renta mundial en su Estado de residencia. En este caso, hay un posible ahorro del que disfrutarán los no residentes en su Estado de residencia en el supuesto de que la Administración comprobara que la cuota tributaria calculada de conformidad a la Ley del IRPF excediera de lo pagado previamente en concepto de IRNR y procediera a devolverle el exceso. El ahorro fiscal en este supuesto consistiría en que la cantidad objeto de imputación o de exención en el país de residencia, con la finalidad de evitar la doble imposición, podría ser superior a la efectivamente satisfecha en el Estado fuente. Otra controversia que podría originarse consistiría en que el no residente, podría beneficiarse de dobles deducciones.

3. REGULACIÓN DE LA FISCALIDAD DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

La doble imposición se produce, como es bien conocido, cuando una misma renta o patrimonio del mismo sujeto es gravado simultáneamente por impuestos idénticos o similares dos o más veces. Para corregir los efectos de la doble imposición, existen distintos mecanismos que se recogen en la normativa interna (mecanismos internos) o bien en convenios internacionales de carácter bilateral suscritos entre los países interesados (mecanismos externos).

Una vez expuesto el régimen para los trabajadores desplazados [art. 7.p) de la Ley del IRPF], presenta gran interés exponer la regulación de la tributación de los trabajadores en el marco de los Convenios de Doble Imposición que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE. Ello permite determinar el gravamen del trabajador en España y en el Estado donde realiza la actividad allí donde se lleva a cabo una prestación de servicios transfronteriza por parte de tal trabajador. Así, el art. 15 MC OCDE establece las reglas de reparto del poder tributario entre los Estados fuente y residencia en relación con la imposición de estas rentas del trabajo, de manera que en algunos casos se establece la tributación exclusiva en el Estado de la residencia (no hay doble imposición internacional) y en otros casos se permite el gravamen por los dos Estados y existe doble imposición que debe eliminarse de acuerdo con lo previsto en el art. 23 del Convenio de Doble Imposición.

La aplicación de los métodos por la normativa española sólo resulta adecuada en la medida en que la tributación en el Estado de la fuente se ajuste al convenio (52).

El Modelo de Convenio ha establecido una estructura analítica en relación con las distintas rentas a los efectos de la distribución del poder tributario entre los Estados; de

(52) Vaquer Ferrer, F. A. (2015): “Régimen jurídico-tributario de las sociedades de personas a la luz de los convenios para evitar la doble imposición”, Tesis doctoral de Universitat de les Illes Balears: 42-67.

este modo, el art. 15 del MC OCDE es el precepto dedicado específicamente a la renta del trabajo o derivada de un empleo por cuenta ajena. No obstante, existen otros preceptos en el MC OCDE que se ocupan de la tributación de rentas, pero no atañe a nuestro estudio. El art. 15 constituye, por tanto, la regla aplicable a los rendimientos del trabajo, allí donde no resulta aplicable una disposición convencional más específica.

Dicho precepto no define la expresión *sueldos, salarios y otras remuneraciones similares*. En consecuencia, se viene entendiendo que tal omisión conlleva una remisión a la ley interna del Estado que aplica el convenio.

No obstante, la legislación fiscal interna del Estado que aplica el convenio resulta en este punto limitada por otras disposiciones del mismo, que establecen un régimen convencional específico para determinadas rentas del trabajo. En este sentido, se considera que sólo caen en el ámbito del art. 15 aquellas rentas que tengan su causa o sean percibidas con motivo de la relación laboral mientras ésta perdure, refiriéndose a rentas por razón de empleo.

Las rentas que se perciban después de *cesar la relación laboral o que no tengan conexión con tal relación* (por ejemplo, las pensiones compensatorias entre cónyuges), a pesar de que la legislación interna del Estado que aplica el convenio las califique como rentas del trabajo, caerán en el ámbito de aplicación de otro precepto específico (art. 18 en el caso de las pensiones) o en el ámbito de una cláusula residual (art. 21, en el caso de pensiones compensatorias), salvo que el Convenio de Doble Imposición disponga otra cosa (por ejemplo, el art. 18 de los Convenios de España con EE. UU. y Filipinas en relación con las pensiones alimenticias). Por el contrario, caerán en el ámbito del art. 15 las cantidades (como indemnizaciones) que se perciban por el cambio de puesto de trabajo o por pasar a ejercer otro empleo. Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares (excluidas las pensiones) pagadas por un Estado a una persona física por los servicios prestados a ese Estado, a pesar de que la legislación interna las pueda calificar como rendimientos del trabajo, tributan de acuerdo con el art. 19.1 MC OCDE. Ello significa que, como regla, tales retribuciones públicas sólo pueden someterse a imposición por parte del Estado pagador de las mismas (53).

Volviendo al tantas veces mencionado art. 15 MC OCDE, éste establece varias reglas de distribución de poder tributario cuya aplicación depende fundamentalmente del lu-

(53) Es conveniente poner de manifiesto en este momento que las pensiones recibidas por una persona, ya sean públicas o privadas deben enmarcarse en el ámbito del art. 18 MC OCDE. Sin embargo, a pesar de que el artículo se denomina “pensiones”, no se refiere únicamente a estas, pues comprende tanto las pensiones como lo que denomina “pagos similares”. Por ello, la primera dificultad en el empleo de este precepto es la delimitación de cada una de esas dos categorías. En este sentido resulta aclaratorio el párrafo primero de los Comentarios al artículo, cuyas apreciaciones permiten acotar el marco de aplicación del citado art. 18: «los pagos deben derivarse de una actividad laboral desempeñada en el sector privado –o en el sector público pero fuera del marco del art. 19 del MCOCDE– con independencia de que los perciba el sujeto que lo generó, su cónyuge, viudos o hermanos». Para un mayor detalle, podemos remitir al lector al interesante trabajo de González Aparicio, M. (2018): “Convenios de doble imposición y normas de reparto exclusivas a favor del Estado de residencia: problemática actual”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10: 287 y ss.

gar donde se ejerce el empleo y de otras circunstancias concurrentes. Las pautas bilaterales de reparto de potestades pueden resumirse de la siguiente forma:

- La renta derivada del empleo sólo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado cuando la actividad laboral (el empleo o trabajo) no se realiza o ejerce en el territorio del otro Estado contratante.
- La renta derivada del empleo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado y en el otro Estado contratante cuando la actividad laboral (el empleo o trabajo) se realiza, total o parcialmente, en el territorio de este último Estado (de la actividad).
- Las rentas derivadas del empleo percibidas por un residente de un Estado contratante que ejerce su empleo en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el primero (residencia) cuando concurren simultáneamente las circunstancias referidas a continuación:
 - El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado.
 - Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad).
 - Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

Cada una de estas reglas debe ser objeto de examen separado para delimitar su alcance en relación a la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del empleado en casos en que el empleo no se ejerce en el otro Estado contratante.

La doctrina administrativa y jurisprudencia nacional e internacional es unánime a la hora de interpretar la cláusula del art. 15.1 MC OCDE en el sentido de que el *Estado de la actividad sólo puede someter a gravamen a un trabajador residente de otro Estado en la medida en que tal trabajador se desplace físicamente al territorio del primer Estado contratante para prestar sus servicios en el mismo*. Cuando concurriera tal condición (presencia física o desplazamiento personal efectivo), el Estado de la actividad únicamente puede gravar al trabajador por la renta derivada de su trabajo en su territorio o desde su territorio. Asimismo, resulta relevante destacar que las normas de distribución de poder tributario que pueden llegar a excluir de tributación unas rentas generadas en un Estado prevalecen sobre las normas internas de tal Estado que establecen su tributación o que establecen obligaciones de retención por parte del pagador (54).

Sobre la regla de *tributación concurrente en los dos Estados contratantes*, el art. 15.2 MC OCDE establece que cuando el empleado residente de un Estado contratante se desplaza al territorio del otro Estado contratante para ejercer su empleo, este segundo Estado (de la actividad) ostenta un derecho de gravamen sobre la renta salarial correspondiente

(54) Sánchez Fernández, T. (2004): “Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE”, Instituto Estudios Fiscales: 74-87.

al ejercicio del empleo en su territorio. El MC OCDE no ha fijado un techo impositivo respecto al gravamen del Estado de la actividad. Sin embargo, debe advertirse que tal Estado no puede gravar más que la renta salarial (la derivada del ejercicio del empleo) correspondiente al tiempo en que el empleado esté físicamente presente en su territorio; así, el salario del empleado correspondiente al trabajo realizado desde su Estado de residencia, pero cuyo resultado se utiliza en el otro Estado contratante no puede ser sometido a imposición por este último. Tal precepto sujeta la tributación en el Estado de la fuente reside en que la remuneración similar derive del ejercicio de empleo en tal Estado.

En este sentido, se considera que los trabajadores desplazados pueden ser sometidos a imposición en el Estado de la actividad por el salario correspondiente al número de días que efectivamente realizan actividades en su territorio. Allí donde resulta aplicable esta regla de tributación concurrente, el Estado de residencia del trabajador debe eliminar la doble imposición generada de acuerdo con el método previsto en el convenio.

Finalmente, en relación a la *regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del empleado cuando éste ejerce su empleo en el otro Estado contratante*, para que resulte aplicable deben concurrir los tres requisitos mencionados con anterioridad.

En consecuencia, el trabajador no debe permanecer en el territorio del Estado de la actividad por un período o períodos que excedan de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado. Para computar la concurrencia de este requisito hay que atender al número de días en que el trabajador ha estado presente en territorio del Estado de la actividad ejerciendo su labor; es decir, debe emplearse el criterio “*per working day of physical presence*”.

Sólo se computan los días de presencia física del trabajador en el Estado de la actividad en la medida en que tal trabajador sea no residente de tal Estado. Para ello se puede incluir los días de vacaciones y los correspondientes a los fines de semana, siempre que el trabajador esté presente en tal Estado aunque el desplazamiento motivado por razones distintas al ejercicio de un empleo no debe considerarse a estos efectos.

El segundo requisito que el art. 15.2 establece para que resulte aplicable la regla de la tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador, consiste en que las remuneraciones sean pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado.

Según se expone en los Comentarios al art. 15 MC OCDE, los requisitos pretenden garantizar que el Estado en el que se realiza el empleo mantenga su derecho a gravar la percepción de tales remuneraciones salariales cuando su pago reduzca la base imponible de una persona o entidad gravada en dicho Estado, lo cual sucede cuando el pagador es un sujeto residente o cuando se opera a través de un establecimiento permanente en el Estado de la actividad.

Las principales normas internas que se entrelazan con el art. 15 MC OCDE se refieren a los criterios de sujeción fiscal y a la calificación de la renta como rendimientos del trabajo. Por un lado, los criterios de sujeción fiscal establecidos en el Texto Refundido de la Ley del IRNR (art. 13.1.c) en relación con los rendimientos del trabajo no coinciden plenamente con los articulados en el art. 15 MC OCDE.

La legislación española de dicho precepto establece que se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos del trabajo:

- 1ª. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- 2ª. Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- 3ª. Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en las dos últimas reglas (2ª y 3ª) no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

Por lo tanto, la legislación española articula criterios de sujeción fiscal de las rentas del trabajo más amplios que los previstos en el art. 15 del MC OCDE. Como ya hemos indicado, tal circunstancia cabe explicarla considerando que la finalidad del art. 13 es ensanchar las facultades de imposición de España como Estado fuente donde se desarrolla la actividad o se obtiene la renta, en tanto que los Convenios de Doble Imposición persiguen restringir el poder impositivo del Estado donde se desarrolla la actividad y aumentar las del Estado de residencia del empleado (55).

Con todo, allí donde resulte de aplicación el art. 15 de un Convenio que siga el MC OCDE resulta evidente que el poder de imposición del Estado español resulta restringido por los más estrictos criterios de sujeción articulados en tal precepto. En particular, los casos más conflictivos surgirán allí donde las autoridades españolas establezcan la sujeción fiscal de un trabajador no residente por rentas del trabajo indirectamente derivadas de una actividad personal realizada en España; si el trabajador no residente no se desplaza a España para prestar sus servicios o si se gravan remuneraciones no conectadas directamente con tal presencia física en territorio español podría estar vulnerándose el art. 15.

El criterio de *sujeción fiscal respecto de las pensiones* (y remuneraciones similares) viene previsto en el art. 13.1.d) del Texto Refundido de la Ley del IRNR, el cual establece que se consideran obtenidas en territorio español las pensiones y demás remuneraciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en territorio español.

Las retribuciones públicas se entienden obtenidas en España cuando sean satisfechas por la Administración española; no obstante, se entienden no obtenidas en territorio español cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

(55) Nieves Ferto, G. (2010): *ob. cit.*: 591-629.

Se utiliza (56) igualmente el criterio del pago para distribuir el poder tributario sobre tal categoría de rentas a favor del Estado pagador de las mismas. Sin embargo, esta regla de asignación exclusiva de poder tributario cede frente a una segunda que asigna tal poder al Estado de residencia del perceptor allí donde concurren determinadas circunstancias, ya expuestas. La interacción de las disposiciones internas y las previstas en los Convenios de Doble Imposición no debería plantear mayores conflictos impositivos, aunque sí es posible que generen casos de doble exención.

Por último, debe señalarse la incidencia de las exenciones tributarias establecidas a nivel interno en el art. 7 de la Ley del IRPF que operan tanto frente a sujetos residentes como frente a no residentes en virtud de lo dispuesto en el art. 14.1.a) del Texto Refundido de la Ley del IRNR. En ocasiones, la combinación del art. 7 –especialmente la exención de la letra p)– con lo dispuesto en el art. 15 de los Convenios puede abrir importantes vías de planificación fiscal e incluso generar supuestos de *doble exención* respecto de trabajadores residentes de España que se desplazan al extranjero para prestar servicios.

4. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LOS TRABAJADORES QUE ADQUIEREN SU RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA POR DESPLAZAMIENTO

Esta materia fue modificada por medio de la reforma del art. 93 de la Ley del IRPF, con la redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. En ella destaca que la impatriación de trabajadores, es decir, la contratación de trabajadores procedentes de otros países, es una política de internacionalización del factor humano de elevada importancia ya que, en función del país en el que nos encontremos, el tratamiento fiscal que reciben estos trabajadores desplazados es muy diferente (57).

En España, estos trabajadores impatriados tienen la posibilidad de aplicar un régimen fiscal especial en ciertos casos. Así, se caracteriza por permitir que aquellas personas que adquieren su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español puedan escoger entre tributar como residentes fiscales en España por las reglas generales establecidas en el impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) o como residentes fiscales en España, bajo reglas similares a las aplicables en el impuesto sobre la Renta de los no Residente (IRNR).

La aplicación de este régimen, que se regula en dicho artículo 93 de la Ley del IRPF y en los artículos 113 a 120 del Reglamento del IRPF, es opcional para el trabajador. No obstante, a pesar de que el derecho de opción corresponde al trabajador, la decisión no es inocua para las empresas (58), pues en definitiva, no somete a tributación la renta mundial del contribuyente sino solo las rentas obtenidas en España, rompiendo el principio de imposición de la renta mundial de los residentes en España. Sin embargo, con la reforma, será gravado por la renta mundial de rendimientos del trabajo.

(56) Art. 19.1 MC OCDE.

(57) Alonso Arce, I. (2016): “Tributación de los trabajadores impatriados y expatriados”, en *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública, Guipúzcoa: 522-558.

(58) Menéndez de Miguel, M. T. (2015): *ob. cit.*: 53-65.

Como hemos avanzado se trata de un sistema voluntario ya que puede solicitarse con ocasión del desplazamiento a territorio español. El plazo es de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen (art.116 del Reglamento del IRPF), siendo de carácter improrrogable (59).

El art. 93 prescribe que esta opción será aplicable a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. Por tanto, nos encontramos con que, aun cuando la persona física pueda optar por tributar por el IRPF o por el IRNR, dicha posibilidad sólo podrá ser ejercitada por un residente fiscal en España. El régimen de impatriados permite que un empleado desplazado con carácter permanente a España desde el extranjero pueda beneficiarse de los tipos aplicables a los no residentes fiscales, a pesar de tener la consideración de residente fiscal en España durante un periodo de tiempo determinado (seis años). Estos tipos se aplican tanto a los rendimientos del trabajo que obtengan como a otras rentas (intereses, dividendos, ganancias patrimoniales, etc.).

Además, el salario que remunere trabajos realizados fuera de España no queda sujeto a tributación en el IRNR del empleado en España; si bien hay que tener en cuenta que el régimen establece un límite máximo a los trabajos a realizar fuera de España que no puede superarse.

En este sentido la Ley del IRPF remite a la regulación del IRNR para el cálculo de la deuda tributaria de estos contribuyentes por medio de dos reglas generales:

- Los contribuyentes que han optado por este régimen especial tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. Lo que se quiere es eliminar la posibilidad de minorar las bases imponibles a través de la compensación de diferentes rentas.
- La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el art. 25.1 del Texto Refundido de la Ley del IRNR. Esta es la principal ventaja que presenta el régimen especial para trabajadores desplazados,

(59) En la práctica se ha planteado el problema del inicio del cómputo del plazo para ejercer la opción que se indica en el texto, siendo relevantes en esta dirección las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 y de 31 de enero de 2013. En la primera de ellas se asienta el criterio de que el inicio del cómputo del plazo de 6 meses que establece la norma reglamentaria para presentar el modelo 149 no depende del momento en que se adquiriera la condición de residente fiscal en España sino, según lo establecido en el artículo 116 del Reglamento del IRPF, aprobado por RD 439/2007, desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España. La opción por este régimen debe efectuarse en el plazo previsto al efecto. En aplicación del artículo 119.3 de la LGT no surte efectos la opción por el régimen especial de impatriados del IRNR presentada una vez concluido el plazo de seis meses que contempla el citado Reglamento del IRPF. En este sentido, la modificación normativa introducida en el artículo 93 LIRPF no puede entenderse como una segunda oportunidad de acogerse al régimen especial a los que llevasen varios años desplazados a España pero no cumplieran el límite de los 600.000 euros. En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de junio de 2015 (recurso 330/2012).

por la que los rendimientos del trabajo serán gravados a un tipo fijo del 24,75% independientemente de la renta percibida, quedando fuera de la progresividad de la LIRPF estos contribuyentes (60).

Con carácter general, el régimen de impatriados resulta beneficioso en la medida en que se aplican los tipos fijos de tributación de IRNR frente a los tipos generales progresivos del IRPF. Además, determinadas rentas y ganancias obtenidas en el extranjero no quedan sujetas a tributación en España. En consecuencia, por lo general el régimen de impatriados es beneficioso para rentas medias y altas, mientras que en algunos casos de rentas bajas, donde no hay rendimientos adicionales en el extranjero, no se van a desarrollar tampoco funciones en el extranjero y, además, es previsible que el contribuyente se acoja a determinados beneficios fiscales previstos en la normativa del IRPF, como la tributación conjunta, con lo que puede ser más beneficioso el régimen general.

Finalmente hay que llamar la atención de que existen diferencias entre el régimen de impatriados y el régimen de no residentes. Los impatriados tienen la consideración de residentes fiscales en España y contribuyentes por el IRPF. Con ello, determinadas exenciones previstas para contribuyentes no residentes que, a su vez, sean residentes de otros países de la Unión Europea o de países con los que España tenga suscrito un convenio de doble imposición no son de aplicación a los empleados acogidos al régimen de impatriados, ya que su país de residencia fiscal es España. Adicionalmente, los impatriados están sometidos a ciertas restricciones que no se aplican al caso de un no residente y que son, por un lado, la imposibilidad de percibir rendimientos del trabajo exentos (las indemnizaciones por despido) y, por otro, el límite del 15% o 30% para los trabajos realizados fuera de España.

El método tiene como objetivo la atracción de trabajadores no residentes a nuestro país y por ello se configura como importante incentivo a favor de ese colectivo de personas que, en vez de tributar por su renta mundial a un tipo progresivo, podrán tributar exclusivamente por la renta obtenida en España a un tipo fijo.

En resumen, se trata de una situación especial para trabajadores desplazados a territorio español, conforme al cual las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes. Para ello se deben cumplir las siguientes condiciones (art. 93 de la Ley del IRPF):

- Que no hayan sido residentes en España durante los 10 diez periodos impositivos previos a su nuevo desplazamiento a territorio español. El legislador ha fijado esta condición con el objetivo de atraer nuevos residentes a nuestro país, haciendo tributar en España las rentas de personas a las que el régimen favorable les incentiva para establecer su residencia en nuestro país. El cómputo del plazo de 10 años finalizará en una fecha concreta que se corresponde con aquella en la que se

(60) Marco Sedano, M. (2008): “Cómo aplicar el régimen especial para trabajadores desplazados de España”, *Observatorio de recursos humanos y relaciones laborales*, n.º 23: 34-40.

produzca el nuevo desplazamiento a territorio español. Dicha fecha puede corresponder a un periodo impositivo anterior a aquel en el que la persona adquiere su residencia en España, y, en consecuencia, pueda ejercitar la opción.

- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entiende cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. No ha de tratarse de la relación especial de deportistas profesionales. La exigencia de un contrato de trabajo nos permite descartar la aplicación de este régimen en aquellos supuestos en los que, aún sin existir un contrato de trabajo se perciben rentas que pueden ser calificadas como rendimientos del trabajo, por ejemplo, las prestaciones por desempleo, las pensiones y demás prestaciones, o las remuneraciones procedentes de las becas.
- Que la realización de los trabajos sea para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España, de una entidad no residente en territorio español. De esta forma, el texto normativo diferencia entre el trabajo realizado para una empresa independiente y el realizado dentro del seno de un grupo de empresas. En el primero de los supuestos, no se plantea ningún problema a la hora de determinar el beneficiario efectivo de los servicios, sin embargo, no ocurrirá lo mismo en el segundo de los supuestos. Con relación al requisito idéntico al que es objeto de estudio pero previsto con otra finalidad en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, se señala que, aun cuando se trata de una cuestión que debe ser analizada caso por caso, la existencia de un valor añadido se revelará como un criterio esencial determinante de la concurrencia de dicho requisito. En esta ocasión el reglamento va más allá al concretar la existencia de un contrato de trabajo por parte de la empresa del grupo residente en España o de un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador, como criterios determinantes.
- Finalmente, en el caso que el desplazamiento se haya producido en el seno de un grupo mercantil, y exclusivamente a estos efectos, es necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos exigidos para el disfrute del régimen determina la imposibilidad de seguir disfrutando del mismo. En estos casos, los contribuyentes quedan excluidos con efectos de 1 de enero del año en se produzca el incumplimiento, sin posibilidad de reingreso. Por lo tanto, la totalidad de rendimientos obtenidos en dicho ejercicio quedan sometidos a tributación a los tipos generales progresivos del IRPF. Igualmente, el empleado también puede disfrutar de ciertos beneficios fiscales a los que no tenía acceso bajo el régimen de impatriados (la deducción de gastos, los mínimos personales y familiares, etc.).

Asimismo, en función de en qué momento del año se produzca el incumplimiento, la regularización de la situación puede hacerse, mayor o menor medida, en las retenciones

a practicar sobre las nóminas restantes hasta final de año. El empleado puede completarla en su declaración de IRPF a presentar en el mes de junio del año siguiente. No afecta a otros ejercicios pasados, si bien el empleado no puede reingresar en el régimen.

Como se ha apuntado previamente, es una opción voluntaria; por tanto, aun cumpliéndose todos los requisitos necesarios para su aplicación, es necesario que el trabajador se acoja expresamente al mismo presentando el Modelo 149 “Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Comunicación de la opción, renuncia o exclusión” de la Agencia Tributaria, en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad.

5. REFLEXIONES FINALES

La movilidad geográfica de los trabajadores, que está inmersa en la cada vez más aceptada globalización de la Economía, provoca toda una serie de situaciones que, si bien ya estaban presentes en la normativa tributaria, se vienen desarrollando con mayor virulencia en los últimos tiempos (61). Por todo ello, hemos analizado dos situaciones principales: la de trabajadores expatriados y la de los trabajadores impatriados.

En todo caso se trata de supuestos en los que se cambian las reglas generales de la fiscalidad de los rendimientos del trabajo en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas, ya sean residentes (IRPF) como no residentes (IRNR). La aplicación de uno u otro gravamen, hemos comprobado que depende de los criterios de residencia fiscal examinados con cierta profundidad y cuyas excepciones provocan los casos que dan lugar a las medidas estudiadas (62).

Se ha optado por un examen iniciado con las medidas españolas para evitar los problemas de posible doble imposición de los trabajadores desplazados al extranjero, ya sea a través de la exención del art. 7.p) de la Ley del IRPF o del régimen de excesos del Reglamento del IRPF. Las conclusiones a que hemos llegado ponen de manifiesto una serie de dificultades añadidas por la dualidad entre los dos sistemas referidos, así como los requisitos de cuantía y de carácter formal, en ocasiones bastante rígidos, que limitan la aplicación de los beneficios fiscales aludidos.

Creemos que para una correcta motivación e incentivo a la movilidad geográfica de los trabajadores, se deberían flexibilizar aún más las exigencias de la Agencia Tributaria en este sentido, con lo que, ante un desplazamiento real y una tributación efectiva en

(61) No obstante, escribimos estas líneas en los momentos de máxima tensión derivada de la pandemia por el virus COVID-19, que está restringiendo la movilidad entre los diversos Estados. Somos conscientes de que la problemática que hemos abordado en el trabajo ha sido, es, y seguirá siendo esencial y de una virtualidad práctica cada vez mayor. Además, como se está comprobando en estos meses de dificultades de traslado entre regiones y países, las aplicaciones telemáticas que permiten las reuniones virtuales y el teletrabajo podrían ser una solución a no tener que realizar desplazamientos reales, lo que también limitaría la problemática que abordamos en este artículo.

(62) Para un estudio detallado de las posibilidades en derecho comparado de este extremo, podemos remitir al lector a: Cámara Barroso, M. C. (2018): “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10: 68 y ss.

el extranjero, se declare automáticamente la exención en España. A todo ello se añade la proliferación de los medios de intercambio rápido de información entre las diversas administraciones (española y extranjera) que, por medios telemáticos, pueden hacer que la justificación y el cumplimiento de las requisitorias fuesen de oficio y no a instancia de parte de los contribuyentes.

Otro asunto importante a destacar es que hemos abordado los problemas derivados de los Convenios de Doble Imposición y del Modelo de Convenio OCDE en un apartado posterior a la regulación nacional; la causa no ha sido otra que señalar las dificultades de la normativa interna unilateral que da lugar a que la aplicación convencional sea en muchos casos la más beneficiosa para los trabajadores. Con todo y con ello, los problemas de identificación de los tipos de rentas beneficiados por las cláusulas convencionales (rentas del trabajo, pensiones devengadas por prestaciones de servicios en el extranjero y otro tipo de rendimientos) provocan que exista una amplia casuística que pensamos que se debería evitar con los métodos de exención directos en la normativa interna española.

Por último, como la otra cara de la moneda, hemos realizado una referencia al tema de los trabajadores impatriados que pueden optar por tributar por el IRPF o el IRNR en España. Se trata de un beneficio fiscal muy favorable para los sujetos pasivos que, creemos que puede dar lugar a problemas de gravamen efectivo de los rendimientos, pues, en el caso de elevados emolumentos, al evitar la progresividad del IRPF conllevará una cierta conculcación a dicho principio contenido en el art. 31 de la Constitución Española. Pensamos que sería preferible que solo se admitiese esta opción en caso de que el tipo medio efectivo fuese si no igual, al menos muy similar aplicando ambos tributos.

En definitiva, la movilidad geográfica del mercado laboral, tan demandada en ocasiones por las propias empresas, trae como arma de doble filo tanto los problemas de doble imposición, como la posible falta de control de los rendimientos que se obtienen. Todo ello debería hacer reflexionar al legislador –ya sea nacional o internacional– acerca de mantener las exigencias del gravamen por la renta mundial obtenida por los trabajadores en sus impuestos estatales sobre la renta, lo que en ocasiones dificulta, más que facilita, la efectiva recaudación por estos conceptos (63).

BIBLIOGRAFÍA

- Afinado Inda, A. (2013): “Fiscalidad de impatriados y expatriados”, *ContAbl3*, n.º 45: 25-27.
- Agencia Tributaria (2016): “Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición”, *AEAF Sección de Fiscalidad Internacional*, Ed. Aranzadi.
- Almagro Martín, C. (2019): *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Dykinson, Madrid: 34 y ss.

(63) Como es lógico, una cuestión diferente son las situaciones suscitadas por los métodos empleados para evitar tributar de forma efectiva en algún Estado, lo que ya se sitúa en el ámbito del fraude fiscal y cuyo examen y debate excede los límites de este estudio. Para un mayor detalle: Soto Bernabéu, L. (2018): “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10: 325 y ss.

- Alonso Arce, I. (2016): “Tributación de los trabajadores impatriados y expatriados”, en *Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública, Guipúzcoa: 522-558.
- Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J. M. (2010): “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, *Fiscalidad de los trabajadores españoles desplazados al extranjero: Análisis del art. 7.p) LIRPF*, Gestbiblio, La Coruña: 223-251.
- Ameda Encinas, H. (2002): “Trabajadores en el extranjero: desplazados y expatriados”, *Aspectos fiscales, laborales y de Seguridad Social*, Francis Lefebvre, Madrid.
- Cámara Barroso, M. C. (2018): “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º. 10: 68 y ss.
- Campanón Galiana, N. (2019): “La tributación del expatriado. A caballo entre el IRPF y el IRNR”, *Carta Tributaria*, n.º. 46: 2.
- Carmona Fernández, N. (2006): “Ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición”, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Madrid: 69-104.
- Casas, A. (2019): “Sobre la exención por trabajos desarrollados en el extranjero y el régimen de excesos”, *Observatorio de recursos humanos y relaciones laborales*, n.º. 141: 66-68.
- Casero Barrón, R. (2012): “La expatriación de trabajadores”, *Aspectos y conceptos clave en materia de fiscalidad de la expatriación*, Ed. Aranzadi, Madrid: 24-37.
- Chico de la Cámara, P. y Ruiz Garijo, M. (2008): “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, n.º. 126: 91-117.
- Cordón Ezquerro, T. (2005): “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados”, *ICE: Revista de Economía*, n.º. 825: 81-96.
- García Carretero, B. (2015): “Aspectos conflictivos relacionados con la tributación en el IRPF de trabajadores expatriados residentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación. Casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, Valencia, n.º. 385: 157-200.
- García Vázquez, D. (2014): “La problemática fiscal del trabajador español desplazado al extranjero”, *Revista de los recursos humanos y del e-learning*, n.º. 43: 62-69.
- Gómez López-Egea, S. y Martí Sanchís, C. (2010): “Externalización y expatriados. Proceso de expatriación”, *Externalización de funciones de recursos humanos*, Girona.
- González Aparicio, M. (2018): “Convenios de doble imposición y normas de reparto exclusivas a favor del Estado de residencia: problemática actual”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º. 10: 287 y ss.
- Gutiérrez Bengoechea, M. (2019): “Tributación de los trabajadores expatriados”, en *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona: 93-108.
- Herrera Molina, P. M. (2019): “La exención de trabajos realizados en el extranjero [art. 7.p) LIRPF] y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales: Análisis de la STS de 28 de marzo de 2019”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n.º. 436: 144-152.
- López Álvarez, M. J. (2012): “La expatriación de trabajadores”, *Actualidad laboral*, n.º. 17-18: 7-14.
- López López, H. (2015): *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona: 22 y ss.

- Marco Sedano, M. (2008): “Cómo aplicar el régimen especial para trabajadores desplazados de España”, *Observatorio de recursos humanos y relaciones laborales*, n.º. 23: 34-40.
- María Caballero, J. y De Juan, A. (2014): “1000 preguntas sobre expatriación”, *La normativa fiscal*, Francis Lefebvre, Madrid: 151-162.
- Mata Sierra, M. T. (2016): “La armonización de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º. 219: 39-57.
- Menéndez de Miguel, M. T. (2015): “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados”, *Quincena Fiscal*, n.º. 18: 53-70.
- Molina Martín, A. M. (2009): “La movilidad geográfica internacional de trabajadores”, Régimen jurídico-laboral de la prestación temporal de servicios en el extranjero, Tesis doctoral de Universidad de Granada.
- Montes Rufián, R. (2014): “Retenciones sobre rendimientos del trabajo en la nueva regulación del IRPF”, *Crónica Tributaria*, n.º. 94: 49-64.
- Muñoz Sanz, P. y Vázquez de Castro, B. (2015): “Movilidad geográfica”, *Fiscalidad laboral. El personal de la empresa y su fiscalidad*, Madrid: 218-231.
- Nieves Ferto, G. (2010): “Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”, *Revista Tributaria*, Málaga, n.º. 217: 591-629.
- Orón Moratal, G. (2017): “Régimen fiscal de los trabajadores expatriados”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, n.º. 416: 89-113.
- Raventós Calvo, S. (2005): “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF”, *Quincena fiscal*, n.º. 16: 87-95.
- Romero Tarazona, J. A. (2014): “Los convenios para evitar la doble imposición”, *El marco jurídico de los convenios*, Navarra, Vol. 28: 73-90.
- Ruiz-Huerta Carbonell, J. y Garcimartín Alférez, C. E. (2015): “Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos en la Unión Europea”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n.º. 88: 66-97.
- Sánchez Fernández, T. (2004): “Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE”, *Documentos de Trabajo*, Instituto Estudios Fiscales, n.º. 1: 74-87.
- Soto Bernabéu, L (2018): “Conflictos de doble residencia, deslocalización de la residencia habitual y apátridas fiscales”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º. 10: 325 y ss.
- Vaquer Ferrer, F. A. (2015): “Régimen jurídico-tributario de las sociedades de personas a la luz de los convenios para evitar la doble imposición”, Tesis doctoral de Universitat de les Illes Balears: 42-67.
- Vega Borrego, F. A. (2013): “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n.º. 28: 177-195.