

**La tributación en el IRPF
de los trabajadores expatriados
e impatriados**



La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados

Pilar Álvarez Barbeito
Jose Manuel Calderón Carrero

La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

QR code es una marca registrada por Denso Wave, inc.

DERECHOS RESERVADOS 2010, respecto a la primera edición en español, por

© Netbiblo, S. L.

netbiblo

www.netbiblo.com

NETBIBLO, S. L.

C/. Rafael Alberti, 6 bajo izq.

Sta. Cristina 15172 Oleiros (La Coruña) – Spain

Tlf: +34 981 91 55 00 • Fax: +34 981 91 55 11

www.netbiblo.com

Miembro del Foro Europeo de Editores

ISBN: 978-84-9745-448-3

Depósito Legal: C-1455-2010

Directora Editorial: Cristina Seco López

Editora: Lorena Bello

Producción Editorial: Gesbiblo, S. L.

Impreso en España – Printed in Spain

*A Jose Ramón Ruiz y Miguel Caamaño,
por su generosidad y magisterio.*



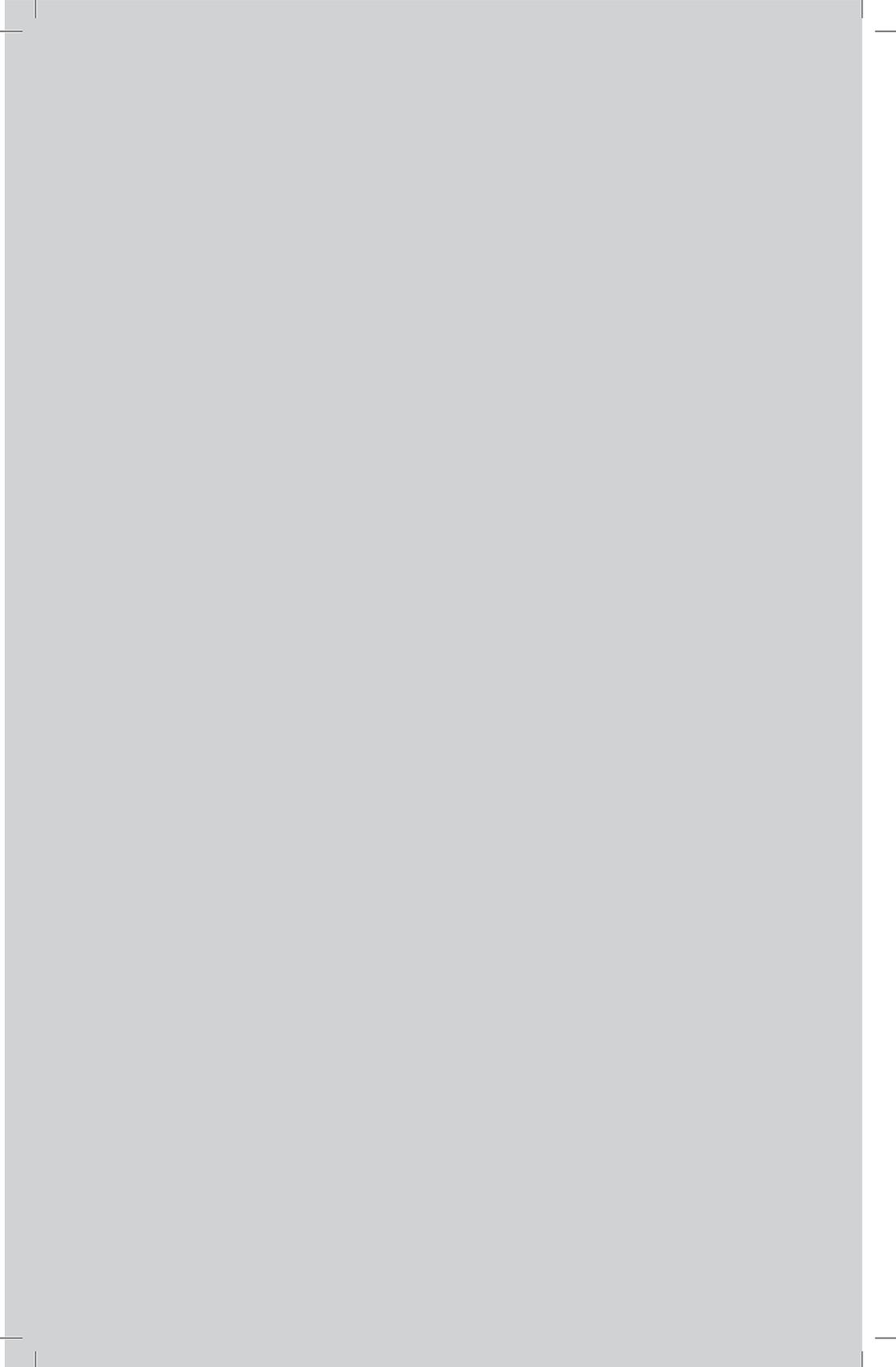
Los autores

Pilar Álvarez Barbeito

Es actualmente Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidade da Coruña, así como Profesora Visitante, desde 1998, en el “Instituto Superior da Maia” (Oporto-Portugal). Es autora de diferentes monografías entre las que cabe destacar *Los rendimientos del capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, merecedora del Premio del Instituto de Estudios Fiscales 1997, así como de diferentes artículos doctrinales publicados en revistas especializadas, algunos de los cuales han sido premiados por el Centro de Estudios Financieros.

Jose Manuel Calderón Carrero

Es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidade da Coruña y colaborador habitual del Instituto de Estudios Fiscales y con asociaciones de profesionales dedicados a la fiscalidad. Ha llevado a cabo buena parte de su formación en universidades extranjeras (Harvard y Ámsterdam), y es ponente en cursos especializados relacionados con la materia tributaria. Ha escrito seis monografías y más de medio centenar de artículos en revistas especializadas en Derecho Tributario españolas, norteamericanas, neerlandesas y latinoamericanas.



Contenido

Capítulo I

Introducción	15
---------------------------	----

Capítulo II

Fiscalidad de los impatriados

1. Consideraciones generales.....	23
2. Análisis del art. 93 LIRPF.....	25
2.1. Una primera aproximación a su tenor literal.....	25
2.2. Condiciones que deben concurrir para aplicar el art. 93 LIRPF.....	26
2.2.A. El aspecto subjetivo: Personas físicas que adquieran «residencia fiscal» en España.....	26
2.2.A.1. Criterios aplicables para la determinación de la «residencia habitual» en España.....	28
a) La permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.....	28
b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.....	31
c) El punto de conexión basado en el vínculo familiar.....	32

2.2.A.2.	Particularidades de la expresión «residencia fiscal» a efectos del art. 93 LIRPF.....	33
a)	Interpretación del criterio de permanencia temporal en relación con el régimen de impatriados.....	35
b)	El criterio del centro de intereses económicos en relación con el régimen de impatriados.....	38
c)	El criterio del «vínculo familiar» en relación con el régimen de impatriados.....	41
2.2.A.3.	Conclusión: Sujetos residentes que pueden tributar como los no residentes.....	43
2.2.B.	Circunstancias temporales.....	47
2.2.C.	Requisitos objetivos.....	51
2.2.C.1.	El desplazamiento a territorio español debe producirse como consecuencia de un <i>contrato de trabajo</i>	51
2.2.C.2.	Los trabajos deben realizarse efectivamente <i>en España</i>	53
2.2.C.3.	Que los trabajos se realicen <i>para</i> una empresa o entidad residente en España o <i>para</i> un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.....	55
2.2.C.4.	Los rendimientos del trabajo que se deriven de la relación laboral no deben estar exentos de tributación por el IRNR.....	57
2.2.D.	Requisitos cuantitativos. (La modificación introducida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de PGE para 2010).....	63
2.3.	El ejercicio del derecho de opción articulado en el art. 93 LIRPF.....	69
2.3.A.	Aspectos materiales.....	69
2.3.B.	Aspectos procedimentales.....	70
2.3.C.	Cuestiones relativas al régimen de Seguridad Social del impatriado.....	72
2.3.C.1.	Pautas generales de coordinación en la normativa comunitaria e internacional de Seguridad Social.....	74

2.3.C.2. Trabajadores a los que resulta de aplicación la normativa comunitaria de coordinación	77
2.3.C.3. Trabajadores procedentes de terceros Estados con Convenio	80
2.3.C.4. Impatriados procedentes de países extracomunitarios sin Convenio.....	81
3. La tributación de los trabajadores impatriados.....	81
4. Interrelación entre el art. 93 LIRPF y los convenios de doble imposición.....	88
5. Valoración del régimen especial de trabajadores impatriados	94

Capítulo III

Fiscalidad de los trabajadores españoles desplazados al extranjero: Análisis del art. 7.p) LIRPF

1. Consideraciones previas.....	111
2. Requisitos para la aplicación de la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF.....	113
2.1. Requisito relativo a la residencia fiscal del contribuyente	113
2.1.A. Residentes en España desplazados al extranjero.....	113
2.1.B. Supuestos de trabajadores impatriados que se desplazan a España y realizan trabajos en el extranjero.....	118
2.2. Las rentas exentas son únicamente los «rendimientos del trabajo» percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero	121
2.3. Los rendimientos del trabajo deben ser percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, independientemente de quien satisfaga las rentas	126
2.4. Los rendimientos del trabajo deben ser percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero	129
2.5. Los trabajos deben realizarse «para» una empresa no residente de España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.....	130
2.5.A. Prestación de servicios «para» una entidad no vinculada	133

2.5.B.	Prestación de servicios intragrupo	134
2.5.B.1.	La ventaja o utilidad obtenida por el destinatario del servicio	135
2.5.B.2.	Aspectos probatorios de la ventaja o utilidad reportada a la entidad prestataria	139
a)	El concepto de «servicios» entre entidades vinculadas susceptibles de generar un beneficio o utilidad a la entidad prestataria	142
b)	Aspectos relativos a la facturación de los servicios prestados por la entidad española a la entidad destinataria del servicio.....	148
2.6.	La condición de empresa no residente o establecimiento permanente situado en el extranjero, como destinatarios de los trabajos del trabajador desplazado	151
2.7.	El presupuesto consistente en 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».....	153
2.8.	El territorio de realización del trabajo no puede ser uno de los calificados como «paraíso fiscal».....	159
3.	Límites cuantitativos a la aplicación de la exención.....	161
4.	El «régimen de excesos» del art. 9.a.3.b.4º) del RIRPF y su incompatibilidad con la exención del art. 7.p)	169
4.1.	Requisitos para la aplicación del «régimen de excesos»	169
4.1.A.	La condición de residente español.....	169
4.1.B.	Trabajador «destinado en el extranjero».....	170
4.1.C.	Los rendimientos ha de tener la consideración de «excesos».....	172
4.2.	Incompatibilidad con la exención del art. 7.p)	173
5.	Una referencia a la protección social del expatriado.....	174

Capítulo IV

La tributación de los trabajadores en el marco de los convenios de doble imposición

1.	Introducción.....	181
2.	Noción de renta del trabajo dependiente.....	182

3. Potestad de imposición.....	185
3.1. 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.....	186
3.2. La regla de tributación concurrente en los dos Estados contratantes cuando la actividad laboral (el empleo o trabajo) se realiza, total o parcialmente, en el territorio de este último Estado (de la actividad).....	189
3.3. La regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del empleado cuando éste ejerce su empleo en el otro Estado contratante y concurren determinadas circunstancias.....	190
a) El criterio de permanencia: La regla de los 183 días	191
b) El criterio del pagador de la remuneración del trabajador.....	193
c) El criterio de las remuneraciones soportadas por el establecimiento permanente	200
3.4. La regla específica dedicada a los trabajadores de las empresas de navegación marítima y aérea internacional.....	203
4. Tributación efectiva según la legislación doméstica.....	206
5. Singularidades recogidas en la red española de CDI.....	210
 Bibliografía.....	 213



CAPÍTULO I

Introducción



La globalización económica ha traído consigo la necesidad de que los diferentes Estados se esfuercen en arbitrar estrategias que les permitan incrementar, desde diferentes ámbitos, su competitividad a nivel internacional. Así, por ejemplo, son muchas las medidas que se han establecido teniendo especialmente presente la movilidad de la que actualmente disponen los capitales, terreno en el cual las decisiones que los diferentes Estados adopten en el ámbito tributario serán determinantes tanto para atraer capital extranjero como para evitar la salida del ahorro interno. Desde otro punto de vista, los desplazamientos de personas y trabajadores entre países, y particularmente su libre circulación en la Unión Europea, imponen también la necesidad de dar solución a las diferentes situaciones que pueden generarse con motivo de los cambios de residencia fiscal de las personas físicas, extremo que ha venido suscitando en los últimos años un especial interés tanto por parte de las legislaciones de los países miembros de la OCDE como de la doctrina.¹

Precisamente en torno a esta última realidad socioeconómica pivota el contenido de esta monografía, que tiene por objeto analizar la forma en la que, en el ámbito del IRPF, tributarán aquellos sujetos que se desplacen desde otro país a trabajar en territorio español, así como los españoles que decidan trasladarse a otro Estado para desarrollar una actividad laboral.

En ambos casos el legislador español ha adoptado medidas tributarias al respecto, consciente tanto de la necesidad de favorecer fiscalmente el desplazamiento a territorio español de trabajadores extranjeros cualificados o especializados, los llamados impatriados, con el fin de que contribuyan a generar valor añadido a la economía

¹ Las principales aportaciones doctrinales en este ámbito resultan de las siguientes obras: BETTEN, R.: *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam, 1998; GOLDBERG *et al.*, «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *Tax Notes International*, 2000, pp. 643-659 (Part. I), pp. 741-766 (Part II); WIMAN, B.: «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer, 2001, pp. 306 y ss.; WEIZMAN, L.: «Departure Taxation—Treaty Override? Extraterritorial Tax Law?», *European Taxation*, 1994, pp. 73 y ss.; IFA, *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Kluwer, The Netherlands, 2002, Oslo Congress; y BAYONA GIMÉNEZ, S. y NAVARRO FAURE, A.: «Spain», en *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, *op. cit.*, pp. 481 y ss.

y empresas españolas, como de la relevancia de facilitar la posibilidad de que los trabajadores españoles desarrollen su actividad en el extranjero, los denominados expatriados, apostando así por la mejora de la competitividad e internacionalización de las empresas españolas.

Pues bien, al análisis de tales cuestiones hemos dedicado los dos primeros bloques temáticos de este trabajo. Comenzando por el examen de la fiscalidad de los impatriados, el estudio se ha centrado en el art. 93 de la Ley del IRPF, precepto cuya finalidad resulta plausible y coherente con los objetivos de política social y económica puestos en marcha en los últimos años para favorecer la internacionalización de la economía y empresas españolas. No obstante lo anterior, el análisis de la técnica arbitrada por el legislador español para la tributación de dichos sujetos plantea una serie de problemas que, tras ser objeto de un examen pormenorizado, hacen dudar de que el modelo de fiscalidad aplicable a los impatriados sea el más adecuado para alcanzar los objetivos perseguidos a través de su incorporación.

Por lo que atañe a los expatriados, el análisis de su tributación a efectos del IRPF se ha centrado, lógicamente, en el art. 7.p) de la ley reguladora de dicho tributo, a través del cual el legislador español lleva hasta sus últimas consecuencias la exención aplicable a una buena parte de las rentas obtenidas por esos sujetos, toda vez que dicho beneficio fiscal opera sobre el propio hecho imponible, como tendremos ocasión de analizar. En este caso, como expondremos en el capítulo dedicado a estos sujetos, son varios los problemas que pueden derivarse de la aplicación del aludido precepto y ello, no sólo en relación con los requisitos que deben constatar respectivo de los sujetos que podrán acogerse a lo dispuesto en el art. 7.p), sino también por la dificultad de coherencia la aplicación del mismo con algunos de los más elementales principios de justicia tributaria.

Por último, se ha reservado el tercer bloque temático del trabajo para abordar la regulación de la tributación de los trabajadores en el marco de los Convenios de Doble Imposición (CDI, en adelante) que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (MC OCDE, en adelante).

La relevancia de estos instrumentos fiscales para eliminar la doble imposición, que en los casos de desplazamiento de trabajadores pueden surgir como consecuencia del conflicto entre diferentes Estados,

han justificado el tratamiento específico de esta cuestión, centrado en el análisis de las reglas de reparto del poder tributario de los Estados de la fuente y de la residencia fijados a efectos de las rentas que aquí nos ocupan, esto es, los rendimientos derivados del trabajo por cuenta ajena o dependiente.

Examinada esta cuestión, abordaremos a continuación la tributación efectiva de los trabajadores a los que resulte aplicable un CDI a la luz de las normas internas que en nuestro país recogen también criterios de sujeción fiscal respecto de los rendimientos del trabajo. Tal y como tendremos ocasión de exponer, las reglas establecidas a esos efectos por el legislador español se han articulado con mayor amplitud que las recogidas en el MC de la OCDE, tratando de ensanchar las facultades de imposición de España como Estado fuente donde se desarrolla la actividad o se obtiene la renta, poder impositivo éste que los CDI tratan de restringir aumentando las competencias en ese sentido del Estado de residencia del empleado.

Pues bien, tal y como tendremos ocasión de exponer, el análisis de los temas aludidos ha obligado a abordar arduas cuestiones de diferente calado. En ese sentido, existen algunos conceptos básicos en el ámbito del Derecho Tributario que, para ser aplicados en el tema que nos ocupa, ha sido necesario someter a una revisión y ello, no para alterar su significado, sino para tratar de hallar una interpretación coherente con las distintas situaciones de desplazamiento de los trabajadores que se han tratado en este trabajo. En ese sentido, el propio concepto de residencia habitual a efectos tributarios se ha matizado tratando de compatibilizar los criterios que, según la ley, determinan dicha situación, con la finalidad para la que se ha concebido la fiscalidad de los impatriados y expatriados a efectos del IRPF.

Por otra parte, es necesario también poner de relieve la gran cantidad de cuestiones cuya aplicación práctica pone de manifiesto una serie de problemáticas para las que, en algunos casos, no existe una única solución. Ello deriva en muchos casos en la necesidad de analizar las características y peculiaridades de cada situación concreta, extremo que deriva en una casuística de muy complicada sistematización. En ese sentido, el propio desplazamiento que realizan los expatriados e impatriados obliga a reparar en aspectos tales como la duración del mismo, su carácter esporádico o no, que el traslado se realice o no con

toda la familia, o los vínculos económicos que continúan existiendo entre el desplazado y el territorio del que procede. Además, analizando las diferentes situaciones que en cada caso pueden plantearse, existen otros muchos temas conflictivos que ha sido necesario abordar. Así, y aunque sin ánimo de exhaustividad, pueden mencionarse cuestiones tales como las que se derivan de los supuestos en los que el trabajador se desplaza a otro Estado con el objetivo de prestar servicios para una empresa vinculada o perteneciente al grupo de la de origen; los casos de los trabajadores transfronterizos; o los problemas que suscita la necesidad de articular los criterios de sujeción de las rentas del trabajo con los manejados por los Convenios de Doble Imposición que se ajusten al Modelo de Convenio OCDE.

Los anteriores constituyen sólo algunos ejemplos de las dificultades que acompañan al tema objeto de este trabajo respecto del cual consideramos que el legislador debería realizar una profunda revisión de algunas cuestiones con el fin de evitar los problemas de interpretación y aplicación que se derivan de los preceptos analizados.

CAPÍTULO II

Fiscalidad de los impatriados



1. Consideraciones generales

Tal y como se ha avanzado en la introducción de la monografía, el legislador español, al igual que ha sucedido en los países de nuestro entorno, ha apostado también por la introducción de medidas fiscales directamente orientadas a favorecer, desde un punto de vista tributario, la entrada en territorio español de trabajadores extranjeros cualificados.

Con ese objetivo la Ley 62/2003, de 30 de septiembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, fue la encargada de diseñar un régimen fiscal especial para aquellos trabajadores extranjeros que adquiriesen la condición de residentes por trabajar en territorio español, todo ello sujeto a unas condiciones que después examinaremos. Dicha regulación fue incorporada al apartado 5º del art. 9 del TRLIRPF de 2004 y, tras varios cambios normativos², en la actualidad es la Sección 5ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en su art. 93, la que aborda el denominado «Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español», también conocido como el «Régimen especial de impatriados» y a cuyo desarrollo normativo se dedica el Título VIII del Reglamento del IRPF de 2007.

Con esta medida, el legislador español ha ampliado la batería de medidas legislativas articuladas en los últimos años con el objetivo de fomentar la internacionalización de la economía y empresas españolas. Sin duda, algunas de ellas, de naturaleza tributaria pero con ciertos tintes de extrafiscalidad, han contribuido a tal objetivo logrando que

² Ese precepto fue objeto de desarrollo por el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modificó el Reglamento del IRPF de 2004 para incorporar la regulación de esta cuestión. La lectura de los preceptos que esta última norma dedicó a la cuestión que nos ocupa pusieron de manifiesto la posible extralimitación reglamentaria en la que podría haber incurrido el ejecutivo al abordar varios aspectos que no contaban con la más mínima regulación en la Ley 62/2003, por la que se estableció este régimen fiscal.

Esta problemática ha sido precisamente una de las cuestiones que, al menos en parte, ha solventado la nueva LIRPF, toda vez que anteriormente la mayor parte del régimen sustantivo de los impatriados era regulada exclusivamente en el mencionado texto reglamentario y ahora han pasado a incorporarse ahora al texto legal, recibiendo además una ubicación sistemática mucho más adecuada en la propia ley.

determinadas disposiciones de nuestro Impuesto sobre Sociedades³ se sitúen entre las más competitivas de los países de nuestro entorno europeo, aunque no puede menos que destacarse que algunas de ellas vienen planteando ciertos problemas de compatibilidad con el Tratado CE o con los propios Tratados OMC.

De igual modo, el régimen de trabajadores impatriados español hay que contextualizarlo en el marco de otros regímenes especiales del mismo género —*special tax incentives for expatriates*—, a través de los que se pretende facilitar la incorporación de expertos extranjeros a la economía y empresas nacionales.⁴

No obstante lo anterior y como seguidamente analizaremos, el modelo articulado por el legislador español a través del art. 93 LIRPF resulta asimétrico respecto del adoptado en otros países de nuestro entorno europeo, como es el caso de Países Bajos, Suecia, Dinamarca, Finlandia o Francia. Tal asimetría en su configuración técnica plantea un buen número de cuestiones que van desde las más obvias referidas a su interpretación o alcance, hasta los problemas que plantea su aplicación en relación con los Convenios de Doble Imposición y con el Derecho Comunitario Europeo. El objeto de este trabajo no es otro que

³ V. gr., el régimen de expatriados del art. 7.p) LIRPF, el método de exención de los arts. 21 y 22 TRLIS, el régimen de sociedades holding (arts. 116-118 TRLIS), el régimen de explotación de patentes y know-how del art. 23 TRLIS, la deducción por actividades exportadoras del art. 37 TRLIS (en desmantelamiento por razones comunitarias y de cumplimiento de los tratados OMC), o la propia deducción del fondo de comercio financiero del art. 12.5 TRLIS (cuestionada por la Comisión UE).

⁴ En los últimos tiempos también se han adoptado otro tipo de normas tributarias que de forma indirecta —e incluso no deseada por el legislador— están contribuyendo a desplazar la mano de obra cualificada a determinados países (de baja tributación); en concreto, se ha puesto de relieve cómo tal efecto colateral resulta de la normativa de precios de transferencia reguladora de la localización de los intangibles (cfr. LANGBEIN, S.: «US Transfer Pricing and the Outsourcing Problem», *Tax Notes International*, vol. 37, nº 12, 2005, pp. 1065 y ss.). Tampoco se puede perder de vista que en este mismo contexto de competencia fiscal entre Estados algunos países están articulando medidas tributarias tendentes a facilitar (neutralidad fiscal) la movilidad (emigración/inmigración) de sociedades; un ejemplo lo encontramos en la normativa luxemburguesa (vid. REINOLD, J.: «The tax and legal impact of transferring a company to or out of Luxembourg», *Tax Notes International*, March 14 2005, pp. 999 y ss.). La deslocalización (artificial) de sociedades, sin embargo, está siendo combatida a través de diversos medios —fundamentalmente cláusulas antiabuso específicas— que pretenden cercenar cambios de residencia fiscal ficticios o reestructuraciones de grupos de empresas carentes de justificación económica; la norma *anti-Corporate Inversion Transactions* adoptada recientemente en EE.UU. a través de su *American Jobs Creation Act of 2004 (House Report 4520)* constituye un claro ejemplo en esta dirección (vid. TUFFERF, T. et al., «Analysis of the International Income Tax Provisions in the US ETI Repeal Bill», *Tax Notes International*, vol. 36, nº 4, 2004, pp. 341 y ss.).

procurar un acercamiento a las principales cuestiones que, a nuestro juicio, podría plantear la aplicación del art. 93 LIRPF desde las perspectivas interna, internacional y comunitaria.

A este respecto y adelantando aquí nuestras conclusiones, entendemos que la configuración técnica del régimen especial de impatriados adolece de determinados defectos que permiten cuestionar, entre otros aspectos, tanto su constitucionalidad como su compatibilidad con los principios imperantes en materia de fiscalidad internacional y comunitaria, lo cual debería llevar a replantear la fórmula elegida para favorecer la atracción de trabajadores cualificados a España siguiendo modelos más «ortodoxos». En último análisis, el debate que tratamos de plantear es si las denominadas fuerzas de la globalización o la tan traída necesidad de preservar la competitividad del sistema fiscal y economía española requieren la articulación de técnicas desgravatorias (extrafiscales) de tan singular configuración y profundo alcance, o por el contrario, debe mantenerse un mayor equilibrio en los principios y técnicas elegidos para articular medidas que persigan este tipo de objetivos. Como ha observado el profesor STEINMO, en los últimos tiempos está teniendo lugar una reestructuración de los sistemas tributarios que resulta cuestionable en términos de igualdad tributaria, debido a que «la justicia social ha sido o está siendo superada por el crecimiento económico y este último depende en buena medida de la competitividad internacional»⁵.

2. Análisis del art. 93 LIRPF

2.1. Una primera aproximación a su tenor literal

Con el objeto de situarnos en el tema hemos de partir de la premisa interpretativa que cabe extraer de la lectura del art. 93 LIRPF, conforme a la cual las personas físicas que adquieren la residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, ostentarán un «derecho de opción» a tributar por el IRPF o por el IRNR, todo ello siempre que se cumplan una serie de condiciones.

En ese sentido, y sin perjuicio del desarrollo reglamentario del que habla expresamente la ley, los requisitos legales que deben

⁵ STEINMO, S.: *Taxation and Democracy*, Yale Univ. Press, New Haven, 1993.

concurrir para poder ejercitar dicha opción hacen referencia a los siguientes aspectos:

- La persona física no puede haber residido en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- El desplazamiento debe haberse producido como consecuencia de un contrato de trabajo.
- El trabajo para el que haya sido contratado el sujeto debe realizarse efectivamente en España.
- El trabajo debe efectuarse para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral no pueden estar exentos de tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, pasamos a analizar a continuación los aspectos más controvertidos que plantea este precepto, para lo cual comenzaremos por someter a examen los requisitos exigidos por la ley para poder hacer uso del derecho de opción en torno al cual gira este régimen especial, dejando para más adelante el análisis de las cuestiones que suscita el mencionado derecho en sí mismo. Consideramos que esta sistemática puede ayudar a comprender mejor los problemas y repercusiones que implica la posibilidad de que un sujeto «residente» pueda tributar bien por IRPF, bien por el IRNR.

2.2 Condiciones que deben concurrir para aplicar el art. 93 LIRPF

2.2.A. *El aspecto subjetivo: Personas físicas que adquieran «residencia fiscal» en España*

Ajustándonos a la lectura del art. 93 LIRPF y con el objeto de delimitar su ámbito subjetivo de aplicación, consideramos necesario atender, en primer lugar, a la alusión que dicho precepto comienza realizando a «las personas físicas (hasta la fecha no residentes en nuestro país) que adquieren residencia *fiscal* en España como consecuencia de *su desplazamiento a territorio español*». En esos sujetos se concretará a la postre, y siempre que se cumplan otras condiciones a las que luego aludiremos, la posibilidad de optar por tributar por el IRPF o por el IRNR.

Pues bien, partiendo de la premisa con la que arranca la redacción del citado precepto son varias las cuestiones en las que es preciso

reparar para aclarar el estatus jurídico que debe concurrir en los titulares del mencionado derecho de opción.

En ese sentido, y como no podía ser de otro modo, atendiendo a la incardinación del precepto comentado en la normativa reguladora del IRPF, lo primero que ha de ponerse de manifiesto, aunque pueda parecer obvio, es que en todo caso estaremos hablando de personas físicas como únicos sujetos susceptibles de ejercitar la opción. Por tanto, habrá de descartarse la posibilidad de que cualquier otro tipo de sujetos que pudieran ser considerados obligados tributarios a efectos de éste u otros tributos puedan entrar a formar parte del ámbito subjetivo de aplicación del art. 93 LIRPF.

En relación con lo anterior hay que tener en cuenta también que el sujeto que puede acogerse al régimen especial de los impatriados es el contribuyente aisladamente considerado y no su unidad familiar en el supuesto de que el trabajador se haya desplazado a España acompañado de su cónyuge e hijos. En esos casos habrá que examinar las circunstancias de cada uno de ellos para saber cuáles reúnen las condiciones para acogerse al derecho de opción a tributar por el IRPF o por el IRNR, y cuáles no, en cuyo último caso la única posibilidad será la de tributar por su renta personal como el resto de los residentes en territorio español siempre que, claro está, reúnan esa condición.

Dejando al margen cuestiones como las anteriores, que parecen más evidentes, el análisis del primer inciso del art. 93 LIRPF obliga a plantear otros temas más enjundiosos, como el que puede suscitarse a raíz de la referencia que en él se hace al término «residencia».

En ese sentido, del tenor literal de dicho precepto se desprende que el desplazamiento del «impatriado» debe provocar la calificación de tal persona física como «residente *fiscal* en España», concepto que, como tal, no se define en el IRPF, dado que la LIRPF sólo concreta el significado de la expresión «residencia habitual». Ello exige un estudio de dicho concepto tratando de dilucidar si verdaderamente tal disparidad terminológica debe conducir también a una interpretación diferente de ambas expresiones. De confirmarse esa conclusión, adelantamos ya, muchas serían las cuestiones a resolver respecto a la determinación de la residencia a efectos tributarios de las personas físicas, no sólo en el seno del propio IRPF, sino también respecto de otros impuestos de nuestro sistema tributario así como en relación con la aplicación de los Convenios de Doble Imposición.

Así pues, adentrándonos en el análisis de esta cuestión, es necesario efectuar una primera remisión a los arts. 8 y 9 de la LIRPF, ya que en ellos se concreta cuándo ha de entenderse que un sujeto tiene su «residencia habitual» en territorio español, haciéndose así acreedor del estatus de contribuyente a efectos de este tributo en virtud de una obligación personal que va a determinar la tributación de su renta mundial.

En ese sentido, el art. 8 LIRPF comienza señalando que serán contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, «las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español», siendo el art. 9 LIRPF el encargado de delimitar el concepto de «residencia habitual en territorio español». Para ello, el legislador utiliza una serie de puntos de conexión que ponen de relieve el vínculo subjetivo y estable que debe existir entre el individuo y el territorio español para que sea considerado residente en España, a los cuales nos referiremos a continuación.

2.2.A.1. Criterios aplicables para la determinación de la «residencia habitual» en España

Teniendo en cuenta lo anterior y de acuerdo con lo previsto en el art. 9 LIRPF, una persona física tiene su residencia habitual en territorio español y tributa por su renta mundial en España cuando concurriera cualquiera de las tres circunstancias siguientes.

- a) *La permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español*

Este punto de conexión territorial, como veremos seguidamente, ha sido interpretado con gran amplitud, permitiendo que pueda calificarse como residente fiscal en España a todo aquel sujeto del que pueda probarse una estancia física en territorio español de una dimensión temporal apreciable y sin ausencias sustanciales.

En concreto, la ley exige una permanencia en nuestro país no inferior a seis meses del año natural, plazo éste que se computará sin tener en cuenta las denominadas por el legislador como «ausencias esporádicas». En ese sentido, el art. 9 LIRPF aclara que «para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país».

Por tanto, tales ausencias (esporádicas) no se descuentan, sino que se computan, para determinar en cualquier caso el período de permanencia

en territorio español⁶. De ese modo, las autoridades fiscales españolas podrán considerar residente en España a un individuo incluso en situaciones donde está acreditada una estancia en territorio español de cierta duración, pero inferior a los 183 días, toda vez que a la permanencia real o física en nuestro país habrán de sumarse los períodos en los que el sujeto se ha ausentado « esporádicamente » del territorio nacional, obteniendo como resultado un plazo de tiempo de, en su conjunto, sí superará el período exigido por la Ley. En esta línea existe un buen número de resoluciones administrativas y judiciales referidas particularmente a litigios planteados con deportistas y artistas, donde las personas implicadas habían permanecido en territorio español un número de días no excesivo e inferior a los 183 días, pero que fue estimado como significativo por la administración tributaria y los tribunales, considerando la naturaleza itinerante e irregular de su actividad profesional⁷.

⁶ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Ciss, Valencia, 2003, p. 75; *id.* «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, p. 173.

⁷ La Dirección General de Tributos ha afirmado en una resolución que un trabajador residente en España sólo deja de serlo cuando desempeña su trabajo en otro Estado y «permanece en tal Estado (Portugal) más de 300 días al año» (RDGT de 13 de abril de 2004 (nº 0943-04)).

La Dirección General de Tributos afirmó que una persona que viene residiendo en España y que es contratado por la Federación Nacional de Judo mexicana para entrenar al equipo nacional en México debe seguir siendo calificado como residente fiscal en España, salvo que acreditara su residencia fiscal en México a través del correspondiente certificado de residencia fiscal mexicano en cuyo caso habría que acudir al Convenio de Doble Imposición entre ambos países (RDGT de 4 de junio de 2003 (nº 0863-02)).

El Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional declararon que una persona que venía residiendo en España y que se traslada habitualmente a otro país (el Reino Unido) para trabajar allí, *sigue siendo residente en España a pesar de que permaneció fuera de territorio español más de 183 días al año*. Tal atribución de residencia fiscal se basó en varios argumentos: (a) el trabajo itinerante del sujeto; (b) la existencia de vínculos subjetivos y estables entre el sujeto y el territorio español (familia y centro de intereses económicos); y (c) no se acreditó residencia fiscal en ningún otro país (RTEAC de 16 de abril de 1998, JT1998, 819, y SAN de 20 de septiembre de 2001, JT 2001, 1622).

El TEAC igualmente declaró que un individuo que reside habitualmente en España y se desplaza al extranjero durante varios meses al año es residente en España, dado que tales ausencias son esporádicas en la medida en que no son de larga duración (superiores a 6 meses) ni ininterrumpidas porque tal sujeto regresa a España entre viaje y viaje (RTEAC de 9 de julio de 1998, JT 1998, 1662).

Las autoridades fiscales y los tribunales españoles consideran que cuando un deportista se traslada a otro país para realizar su actividad en el mismo por un tiempo limitado (permanencia transitoria) y conserva su vivienda en España y posee su centro de intereses económicos y sus principales relaciones familiares localizadas en España sigue siendo un residente fiscal de España. El período de permanencia en el otro país y la ausencia de España se considera irrelevante, salvo cuando acreditase su residencia fiscal en otro país de acuerdo con lo previsto en un Convenio de Doble Imposición suscrito con España (RTEAC de 9 de febrero de 2001 y SSAN de 27 de junio y 17 de octubre de 2002, JT 2003, 211 y 233).

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que las ausencias esporádicas, tal y como establece el art. 9.1.a) LIRPF, se computan, «salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país». De esta forma, la exclusión de las ausencias esporádicas o pasajeras para el cómputo del período de permanencia de 183 días sólo tiene lugar cuando el contribuyente acredite su «residencia fiscal» en otro país. La Administración tributaria, en reiterada doctrina administrativa, viene exigiendo que tal acreditación consista en un «certificado de residencia fiscal» evacuado por las autoridades fiscales competentes en el Estado de que se trate y que resulte similar en forma y fondo a los «certificados de residencia fiscal» emitidos por las autoridades fiscales españolas⁸, descartando a estos efectos los certificados que acrediten otras modalidades de residencia como, por ejemplo, la residencia administrativa o la relativa al control de cambios, entre otras.

No obstante lo anterior, la Audiencia Nacional, en al menos un pronunciamiento, ha matizado esta doctrina flexibilizando en cierta medida tal rigor probatorio⁹. A su vez, debe destacarse la regla especial aplicable a los supuestos donde se invoque la residencia de un paraíso fiscal, en cuyo caso la ley exige acreditar presencia física en tal país o territorio durante más de 183 días durante el año, y ello sin perjuicio de la aplicación de la regla especial de «cuarentena fiscal» aplicable a casos de cambio de residencia a un paraíso fiscal por parte de un nacional español.

Por último, debe insistirse en que la interpretación amplia del punto de conexión basado en la permanencia en territorio español durante 183 días resulta de la interpretación amplia que viene realizando la administración tributaria y tribunales españoles de la expresión «ausencias esporádicas», siendo generalizada la opinión de que sólo las ausencias de larga duración, por un plazo ininterumpido en todo caso

⁸ Vid. las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 7 de mayo de 1992, 30 de junio de 1994, 21 de diciembre de 1998, de 26 de mayo de 1998, 25 de febrero de 2002, y de 21 de enero de 2003.

⁹ SAN de 28 de noviembre de 2002, Rec. 273/2000 (vid. GARCÍA DÍEZ, C.: «La prueba de la residencia en los CDIs según la DGT», *Boletín INUEF*, nº 3, febrero 2006, pp. 7 y ss.; y RIBES RIBES, A.: «La problemática de los certificados de residencias en el IRNR»; *QF*, diciembre II, 2005, pp. 11 y ss.). También deberá indicarse que las autoridades fiscales deberían poner en marcha las cláusulas de intercambio de información que resultaran aplicables, allí donde el contribuyente hubiera desplegado un comportamiento de buena fe dirigido a acreditar su residencia fiscal a través de los medios que tiene a su alcance.

superior a los seis meses, se excluyen del cómputo al no constituir una «ausencia esporádica»¹⁰.

b) *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*

El segundo punto de conexión que establece la legislación española es el denominado «centro de intereses económicos», configurado de forma todavía más amplia que el anterior y cuya acreditación determinará también la residencia habitual en España del contribuyente.

El presupuesto de este punto de conexión atiende a la localización en territorio español de los principales intereses económicos que posee u ostenta el contribuyente, por referencia a los situados en cualquier otro país. Ello acontecerá cuando pueda corroborarse que un sujeto tiene localizadas en España sus principales fuentes de renta o de patrimonio mobiliario o inmobiliario, sus actividades económicas de carácter laboral, empresarial, profesional, etc., e incluso la gestión y administración de sus bienes y derechos.

Por otra parte, y además de la amplitud que implica el poder atender a los diferentes aspectos mencionados, el legislador ha clarificado también que la localización en nuestro país del núcleo principal o de la base de las actividades o intereses económicos puede establecerse tanto de forma «directa» como «indirecta», tal y como prevé el art. 9.1.b) LIRPF. Esto significa que las rentas originadas o los bienes situados en España, obtenidos o poseídos por el contribuyente a través de una entidad extranjera, deberán computarse como «españoles» a los efectos de la determinación del núcleo de principal de los intereses económicos del contribuyente¹¹.

A mayor abundamiento, y en relación con la fecha a la que debe atenderse para verificar la localización en España del núcleo o base de actividades o intereses económicos, lo cierto es que autorizadas voces vinculadas a la Administración tributaria española mantienen que hay que considerar si tal centro de intereses económicos se localizó en

¹⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Ciss, Valencia, 2002, p. 82; *id.* «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, pp. 174-175.

¹¹ Así se han pronunciado los tribunales españoles en reiterada jurisprudencia. Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997, de 19 de diciembre de 1997 y de 7 de febrero de 2003, y sentencias de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2000 y de 21 de septiembre de 2000.

territorio español durante la mayor parte del tiempo de duración del respectivo período impositivo.¹² Es decir, debe rechazarse la evaluación de la localización de la situación económica del contribuyente a la fecha de devengo del IRPF, esto es, al día 31 de diciembre de cada año natural. Así, un contribuyente cuyo centro de intereses económicos radica en España durante 6 meses durante el año natural (de enero a junio) con toda seguridad será considerado residente habitual en España en virtud de este punto de conexión.

c) *El punto de conexión basado en el vínculo familiar*

El tercer criterio que determina la residencia fiscal en España de una persona física viene dado por la circunstancia de que su cónyuge, del que no se halle separado legalmente, e hijos menores de edad que dependan de ella tuvieran residencia habitual en territorio español de acuerdo con los criterios recogidos en las letras a) y b) del art. 9.1 LIRPF, ya analizados. Esto es, habrá de observarse si dichos familiares han permanecido más de 183 días en España durante el año natural o, en su caso, si el centro de intereses económicos del cónyuge y de los hijos menores de edad está localizado en España.

Por tanto, cuando no se haya podido acreditar respecto de un contribuyente ni su presencia física en España durante 183 días al año, ni el hecho de que su núcleo o base de actividades o intereses económicos esté situado en España, éste resultará calificado como residente español a efectos del IRPF si su cónyuge e hijos menores de edad residieran habitualmente en España conforme a los criterios expuestos. Esta regla de extensión de la residencia a un individuo como consecuencia de la residencia habitual en territorio español de su familia constituye otra muestra de la amplitud de los puntos de conexión que determinan la residencia fiscal en España de las personas físicas.¹³

No obstante todo lo anterior, este punto de conexión fiscal basado en la residencia habitual del cónyuge e hijos menores de edad articula

¹² CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Ciss, Valencia, 2003, p. 79; *id.* «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, pp. 176.

¹³ La Dirección General de Tributos española ha afirmado que este criterio permite que un individuo que no permanezca en territorio español durante 183 días al año sea calificado residente fiscal en España. RDGT de 21 de junio de 2000 y de 25 de julio de 2004 (nº 1302-00 y 1127-02).

una presunción de residencia habitual del contribuyente que admite prueba en contrario, ya que se trata de una presunción *iuris tantum*, de forma que el contribuyente puede excluir la aplicación de tal presunción acreditando su «residencia a efectos tributarios» en otro país. Ahora bien, igual que hemos dicho que sucede a efectos del llamado criterio de permanencia, las autoridades fiscales españolas, por regla, sólo aceptan como medio de prueba para destruir tal presunción la aportación de un «certificado de residencia fiscal» emitido por las autoridades fiscales del correspondiente país extranjero¹⁴, sin que tampoco en este caso tengan eficacia otro tipo de certificados con los que puedan acreditarse otras modalidades de residencia¹⁵.

2.2.A.2. Particularidades de la expresión «residencia fiscal» a efectos del art. 93 LIRPF

Como se desprende de todo lo anterior, el concepto de «residencia habitual» manejado en el IRPF se ha configurado de forma expansiva o muy amplia, con el objeto de atraer a la jurisdicción fiscal española a toda persona que posea un cierto vínculo personal o económico con el territorio español¹⁶.

Pues bien, llegados a este punto es necesario reparar en las particularidades que puede presentar la expresión «residencia fiscal» contenida en el art. 93 LIRPF respecto del concepto de «residencia habitual» manejado por la normativa reguladora del IRPF.

Tal y como ya se ha señalado anteriormente, concluir que la LIRPF ha creado un concepto nuevo y desconectado de la ya clásica expresión

¹⁴ Vid., por ejemplo, la resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de junio de 2004.

¹⁵ Téngase en cuenta, no obstante, lo que hemos indicado anteriormente sobre la doctrina de la Audiencia Nacional mitigadora del rigor probatorio en materia de acreditación de residencia fiscal.

¹⁶ En la misma línea, y como consecuencia de remisiones expresas a la LIRPF, idéntica conclusión puede extraerse examinando la normativa reguladora de otros tributos. Así, por ejemplo, el IRNR (arts. 5 y 6 del Real Decreto Legislativo 5/2004 que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes) es totalmente coherente con la regulación del IRPF y en tal sentido delimita a los contribuyentes de dicho tributo por exclusión respecto de los sujetos que lo sean a efectos del IRPF, esto es, aquellas personas que no tenga residencia habitual en territorio español. Lo mismo sucede en el marco del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, donde la condición de contribuyente por obligación personal se atribuye a aquellas personas que, de acuerdo con lo previsto en el art. 9 de la LIRPF, tengan su residencia habitual en territorio español (art. 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

de «residencia habitual», razonamiento que podría fundamentarse en la sistemática de la nueva Ley¹⁷, se traduciría en una asimetría susceptible de generar complicados problemas de interpretación y calificación, no sólo respecto de los diferentes tributos a los que ya hemos aludido, sino también en relación con la aplicación de los CDI, donde el concepto de residencia alcanza una gran relevancia.

Es por ello que encontramos más acertado considerar que el legislador ha empleado la expresión de «residencia fiscal» para clarificar o enfatizar que tal requisito de residencia debe ser entendido en su sentido técnico —concepto fiscal de residencia a efectos del IRPF—, y no en el sentido que podría atribuirse al concepto de residencia en el lenguaje común o en el sentido previsto por otras normativas, como la civil o la administrativa. La ausencia de una definición específica de la expresión «residencia fiscal» a los efectos del art. 93 LIRPF conduce, por tanto, a interpretar sistemáticamente este precepto con el art. 9 LIRPF, de forma que tal cláusula (el art. 93 LIRPF) tenga sentido, resultando operativa y consistente en el marco de la ley del IRPF.

Esta es, a nuestro juicio, la premisa de la que ha de partirse para analizar las singularidades que plantea el derecho de opción recogido en el art. 93 respecto de las circunstancias a las que hace referencia el art. 9 LIRPF. Así las cosas, un sujeto que haya adquirido la «residencia habitual» en nuestro país, participando así de la condición indiscutible de contribuyente a efectos del IRPF, podrá decantarse, siempre que reúna una serie de requisitos específicos, por tributar por el IRNR. De ese modo, las personas que puedan utilizar el derecho de opción serán en todo caso residentes habituales en nuestro país, como apunta el art. 93 LIRPF, aunque no todos los sujetos que reúnan las condiciones del art. 9 tendrán la opción de elegir el impuesto conforme a cuyas reglas van a tributar. Para ello se han establecido una serie de requisitos específicos que van a condicionar la extensión que, sólo a efectos del mencionado precepto, haya de darse a los criterios de determinación de la residencia habitual.

¹⁷ En ese sentido ha de repararse en el hecho de que la nueva LIRPF ha eliminado de su art. 9, en el que se establecen los criterios para determinar la residencia habitual en territorio español, toda referencia a los llamados «impatriados», rompiendo así con la sistemática del anterior TRLIRPF que dedicaba precisamente a esos sujetos el último apartado de dicho precepto. Ahora es el art. 93 el que, prescindiendo de la utilización de dicho concepto, recoge la fiscalidad de los trabajadores desplazados a territorio español presentándolo como un «régimen especial», extremo que podría inducir a pensar en una diferencia respecto de los conceptos de residencia habitual y «residencia fiscal», éste último utilizado por el nuevo art. 93.

a) *Interpretación del criterio de permanencia temporal en relación con el régimen de impatriados*

En ese sentido, ha de hacerse referencia, en primer lugar, al criterio de presencia en territorio español que, como sabemos, determinará la condición de residente habitual del sujeto cuando éste haya permanecido al menos 183 días del año natural en España, en cuyo cómputo se incluirán las «ausencias esporádicas». Como se ha indicado *supra*, este requisito ha sido interpretado con una gran amplitud, extremo que ha conducido a considerar residentes a sujetos cuya permanencia real en territorio español no alcanza el citado lapso temporal.

Pues bien, a la vista de lo anterior trataremos ahora de aclarar si las consideraciones realizadas en torno al llamado criterio de la permanencia a efectos de atribuir la residencia habitual en España a un determinado sujeto, podrán predicarse, en los mismos términos, para atribuir la condición de «residente fiscal» a un impatriado con el fin de reconocerle el derecho de optar por tributar bien por el IRPF, bien por el IRNR.

A este respecto, ha de traerse a colación, en primer término, el tenor literal del art. 115 del RIRPF de 2007, en virtud del cual y a efectos de poder ejercitar el derecho de opción «se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia, el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días», sin hacer referencia alguna a ningún tipo de ausencias esporádicas.

Una interpretación literal de este precepto, unida al hecho de que la regulación de este régimen especial ha sido extraída del artículo en el que se establecen los criterios para alcanzar la residencia habitual en España y en el que se alude al cómputo de las ausencias esporádicas, podría conducir a pensar que a estos efectos ha de aplicarse una interpretación más estricta del que hemos denominado criterio de la permanencia. En ese sentido, podría sostenerse que el sujeto ha de estar efectivamente durante 183 días del año natural en territorio español, plazo para cuyo cálculo no habrían de tenerse en cuenta las ausencias esporádicas que se pudieran haber producido.

A mayor abundamiento, si se analizan algunas de las condiciones objetivas que deben concurrir para aplicar el derecho de opción, según la normativa del IRPF, podría apreciarse el énfasis que el legislador ha puesto en la territorialidad de la prestación de servicios por cuenta

ajena que ha de motivar el desplazamiento del trabajador. En particular, y sin perjuicio del análisis más exhaustivo que abordaremos posteriormente de los requisitos establecidos en el art. 93 LIRPF para que éste pueda ser aplicado, hemos de reparar en el hecho de que los sujetos que ahora nos ocupan deben desplazarse a territorio español *como consecuencia de contratos de trabajo*, trabajos que, además, deben realizarse *efectivamente en España y para una empresa residente española o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente*.

Todo lo anterior podría obligar a limitar, a efectos de aplicar el derecho de opción, la amplia interpretación que respecto de la condición de residente habitual se viene manejando en nuestro país, sobre todo en lo que atañe a las denominadas «ausencias esporádicas».

No obstante lo anterior, tales conclusiones deben matizarse teniendo en cuenta las precisiones que tanto el art. 93 LIRPF como el 113 del RIRPF realizan al admitir expresamente la posibilidad de que el impatriado pueda realizar parte de su trabajo en el extranjero, ahora bien, con una serie de límites que no afectan tanto al número de días que el sujeto pueda ausentarse del territorio español para trabajar, cuanto al importe de las retribuciones que perciba por ello.

En ese sentido, el art. 93.c) LIRPF considera que el trabajo se entenderá realizado efectivamente en España aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, «siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el art. 13.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del quince por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al treinta por ciento.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero».

Así las cosas, cuando se produzcan desplazamientos fuera del territorio español por parte de los trabajadores habrá que atender al importe de sus retribuciones para saber si los mismos determinan o no la pérdida del derecho de opción, que no necesariamente la de residente habitual.

De ese modo, y aun cuando en la normativa que regula el régimen de los impatriados no se hace referencia expresa a la posibilidad de computar como parte del tiempo de permanencia en territorio español a las «ausencias esporádicas», éstas deberán admitirse, aunque con las limitaciones referidas.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, consideramos que la aplicación de los criterios de residencia debe hacerse de una manera uniforme respecto de todos los sujetos, independientemente de que la aplicación del art. 93 LIRPF conduzca en la práctica a interpretar restrictivamente alguno de ellos, pero no con el objeto de negarles su condición de residentes si realmente lo son, sino a los sólo efectos de impedir que estos sujetos puedan hacer uso del régimen especial que comentamos. En ese sentido, las limitaciones porcentuales establecidas sobre las retribuciones del trabajo que los impatriados puedan realizar fuera de territorio español pueden limitar, únicamente respecto del art. 93, la interpretación que aquí deba hacerse de las ausencias esporádicas, ya que parece poco probable que un sujeto pase la mayor parte del año desplazándose al extranjero para realizar trabajos allí, y que por ello perciba sólo un quince por ciento de sus retribuciones totales.

Cuestión diferente es la forma en la que se calculará la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero cuando la misma no pueda acreditarse, toda vez que en ese caso la ley obliga a tomar como referencia «los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero».

Precisamente sobre la forma en la que deben computarse las retribuciones obtenidas por trabajos desarrollados en el extranjero en tales casos se manifestó la DGT, en Consulta Vinculante de 27 de julio de 2007¹⁸. Entiende el Centro Directivo que «se consignará en el numerador el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero para realizar esos trabajos, incluyendo los días no laborables. Por el contrario, no se computarán los días no laborables (fines de semana, festivos o períodos vacacionales) que el trabajador

¹⁸ Consulta V1642-07.

permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos, no tampoco los períodos de vacaciones que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero. En el denominador se consignará el número de días naturales del año».

En estos casos en los que la cuantía las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero no pueda acreditarse, que no serán ni mucho menos excepcionales, consideramos que aún con la aclaración introducida por la DGT, esta cuestión no estará exenta de problemas, especialmente en materia de prueba. En ese sentido, y ante un trabajador desplazado a territorio español interesado en acogerse al régimen de impatriados, parece difícil que la Administración pudiera probar, si el interesado no aporta datos al respecto y la cuantía de las retribuciones por trabajos realizados en el extranjero no está acreditada, el número exacto de días naturales que efectivamente el sujeto ha estado en el extranjero, en función de los cuales se calcularían las retribuciones que determinarían la posibilidad de aplicar o no el derecho de opción sobre el que pivota el régimen especial que estamos analizando. En ese contexto, el hecho de que el sujeto pudiera cumplir algún otro de los criterios que pueden manejarse a efectos del IRPF para determinar la residencia habitual de las personas físicas, como pudiera ser el caso de que tuviese en territorio español una vivienda en la que también reside su familia, vendrían a dificultar en mayor medida, a nuestro juicio, la posibilidad de que la Administración pudiera llegar a recabar pruebas que le permitieran denegar el aludido derecho de opción al trabajador afectado.

b) El criterio del centro de intereses económicos en relación con el régimen de impatriados

Como ya se ha señalado, la localización en territorio español de los principales intereses económicos que posee u ostenta el contribuyente, por referencia a los situados en cualquier otro país, también determina su residencia habitual en España. Teniendo en cuenta este aspecto, habría que determinar, en primer lugar, si el hecho de que pueda localizarse aquí la base de las actividades laborales del sujeto determina, por sí sólo, su residencia habitual en nuestro país y, en caso de llegar a una conclusión afirmativa respecto de ese tema, si este tipo de residentes pueden ejercitar el derecho de opción al que se refiere el art. 93 LIRPF.

La cuestión no está ni mucho menos exenta de complicaciones, toda vez que a pesar de que un sujeto obtenga su principal fuente de renta en España, procedente del trabajo, éste puede mantener en su país de origen importantes intereses patrimoniales e incluso vitales que dificultan la determinación de la residencia atendiendo al solo criterio del centro o núcleo de los intereses económicos de la persona. A este respecto podría servir como argumento para defender la residencia habitual española de esos sujetos la interpretación *a sensu contrario* de las palabras de SERRANO ANTÓN y ALMUDÍ CID¹⁹ cuando señalan que «el hecho de que nos encontremos ante un Impuesto que grava específicamente la renta de las personas físicas, parece que debe conducirnos a que, aunque se posea un patrimonio considerable en nuestro país, no sería posible considerar residente a una persona que obtenga la mayoría de su renta en otros países».

Con arreglo a estas palabras, deberá atenderse al lugar de obtención de la mayor parte de las rentas para fijar la residencia fiscal de un sujeto conforme al criterio que comentamos, dejando al margen otros aspectos de indudable relevancia económica como puede ser el caso, por ejemplo, de la titularidad de un patrimonio. Conforme a lo anterior parece que habrá que atribuir la residencia habitual en España a aquellos sujetos que se desplazan a territorio español solos, sin su familia, con el único fin de desarrollar una actividad laboral en virtud de la cual van a obtener la mayor parte de sus rentas durante un período de tiempo más o menos largo, manteniendo en su país de origen todo su patrimonio, circunstancia que no será infrecuente entre los trabajadores que prevean regresar allí una vez finalizado el período de expatriación. Incluso podría darse el caso, en el supuesto de los trabajadores transfronterizos, de un sujeto que realice su trabajo en España en las aludidas circunstancias manteniendo, por añadidura, su domicilio personal y familiar en otro país, desde el que se desplaza diariamente a territorio español para desarrollar su labor²⁰.

En este tipo de supuestos podemos encontrarnos con casos de doble residencia que habrán de resolverse a la luz de los Convenios

¹⁹ ALMUDÍ CID, M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Estudios Financieros, CEF*, nº 221-222, p. 94.

²⁰ *Vid.* contestación a consulta de la DGT de 11 de febrero de 2002 (nº 0221-02), relativa a la tributación en España de dos personas físicas, residentes en Francia, que son propietarias de un negocio de venta de muebles situado en territorio español, siendo este negocio su única fuente de ingresos.

de Doble Imposición que puedan haberse firmado entre los Estados implicados. En ese sentido, el art. 4.2º del MC OCDE, establece una serie de puntos de conexión que pueden contribuir a la eliminación de los supuestos de doble residencia fiscal fijándola en uno de los Estados contratantes. Ahora bien, las reglas establecidas en dichos tratados para dirimir esas situaciones sólo despliegan efectos de cara a la aplicación del convenio y, por tanto, cualquiera de los dos Estados contratantes podrá seguir calificando al contribuyente como residente fiscal a otros efectos.

Teniendo en cuenta lo anterior, un sujeto que perciba la mayor parte de sus rentas en España, por desarrollar aquí su actividad laboral, podría llegar a considerarse residente habitual atendiendo al «criterio del centro de intereses económicos»²¹, afirmación ésta que, sin embargo, no cabe predicar en términos absolutos²².

Cuestión diferente es que este tipo concreto de residentes puedan beneficiarse de lo previsto en el art. 93 LIRPF, cuyo primer inciso alude a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España «como consecuencia de su desplazamiento a territorio español». A nuestro juicio, con esa precisión se está acotando la clase de residentes que podrán beneficiarse del derecho de opción, descartando a aquellos respecto de los que no pueda apreciarse la vinculación territorial añadida que supone el aludido desplazamiento.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que para delimitar correctamente el ámbito subjetivo de aplicación del art. 93 LIRPF debe exigirse una cierta presencia física o permanencia en territorio español que permita acreditar tal «desplazamiento», extremo éste que, pese a concretarse en un primer momento en una presencia física en territorio español durante al menos 183 días del año natural, debe matizarse. De acuerdo con lo anterior, si bien podría afirmarse, como

²¹ Tal y como ha señalado la doctrina, «los términos en que se define la residencia fiscal basados en el «centro de intereses económicos» son deliberadamente ambiguos con el fin de que la Administración Tributaria tenga un margen de discrecionalidad amplio en su aplicación práctica». Vid. VV.AA.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Aranzadi, Navarra, 2003, p. 158.

²² De otro modo no se entendería el tenor literal de preceptos que, como el art. 46 TRLIRNR, regulan el derecho a optar por tributar por el IRPF de aquellos sujetos que no son residentes en nuestro país, pese a poder obtener aquí, como mínimo, el 75 por ciento de sus rentas del trabajo. Se infiere así que no puede establecerse la presunción absoluta de que los sujetos que tengan en España el centro de sus intereses económico-laborales adquieran sólo por ello la residencia habitual en nuestro país.

han hecho algunos autores, que habría que descartar la aplicación del régimen especial de impatriados cuando la condición de residente se deba «exclusivamente» —añadimos nosotros— «a cualquiera de los otros criterios establecidos en el art. 9 de la LIRPF»²³, ello no debe implicar que únicamente deba valorarse el criterio de la permanencia²⁴ a efectos de permitir o no el ejercicio del derecho de opción propio de los impatriados.

A nuestro juicio, existirán algunos casos, especialmente cuando el trabajador desplazado a España realice trabajos en el extranjero cuya duración, a efectos del cálculo de la remuneración a la que se refiere el apartado c) del art. 93 LIRPF, no pueda precisarse con exactitud, en los que la aplicación de criterios como el de los intereses económicos o el de la vinculación familiar que analizaremos seguidamente, pueden jugar un papel importante de cara a determinar la residencia fiscal del sujeto que invoca la aplicación del régimen de impatriados.

c) *El criterio del «vínculo familiar» en relación con el régimen de impatriados*

De acuerdo con lo que se ha señalado anteriormente respecto de este criterio para fijar la residencia habitual de un sujeto el hecho de que el cónyuge del contribuyente y sus hijos menores de edad residan habitualmente en territorio español permite presumir, a salvo de prueba en contrario, la residencia de tal contribuyente en España, aun cuando no pueda constatarse el cumplimiento de ninguno de los otros dos criterios examinados anteriormente. De ese modo, y a efectos de la interpretación del art. 9 LIRPF, sólo cuando el contribuyente en cuestión acredite, a través del correspondiente «certificado de residencia fiscal», que reside fiscalmente en otro país, se destruye dicha presunción de residencia fiscal.

Trasladando estas conclusiones al ámbito del art. 93 LIRPF, es preciso averiguar si los sujetos que pueden ser considerados residentes en España atendiendo exclusivamente al criterio del vínculo familiar, pueden hacer uso del derecho de opción recogido en dicho precepto, cuestión que, en nuestra opinión, debe resolverse en sentido negativo.

²³ Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, nº 825, 2005.

²⁴ En ese sentido, vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía AEAf, nº 1, 2006, p. 142.

Son varias las razones que en este caso nos inducen a pensar, con más claridad que en los dos anteriores, que la constatación de este único criterio, aun siendo válido para determinar la residencia habitual de un sujeto, no es suficiente para que dichos residentes puedan beneficiarse del aludido derecho de opción.

Así, en primer término hay que tener muy presente que el sujeto que puede acogerse al régimen especial de impatriados es el contribuyente individualmente considerado de forma que, en el caso de desplazarse a nuestro país con toda la unidad familiar, habría que atender aisladamente a cada uno de sus miembros para saber cuál o cuáles de ellos reúnen las condiciones exigidas por la ley para poder hacer uso del derecho de opción a tributar por el IRPF o por el IRNR. En caso de que tales requisitos no concurren en alguno de ellos la única posibilidad para esos miembros de la unidad familiar sería la de tributar por el impuesto personal aplicable a las personas físicas residentes en España, esto es, el IRPF.

De acuerdo con lo anterior, las condiciones que requiere el art. 93 LIRPF para poder hacer uso del derecho de opción se requieren de la persona física que, en particular, es residente habitual en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español para desarrollar un trabajo, requisitos que no han de cumplirse necesariamente respecto de los demás miembros de su unidad familiar que, aun pudiendo tener la condición de residentes en nuestro país, no dispondrán del mencionado derecho de opción.

Así las cosas, aunque este criterio puede servir de indicio racional del lugar de residencia de este sujeto justificándose la tributación en nuestro país en la *vis atractiva* de la unidad familiar, es sin duda el que menos pistas ofrecería por sí sólo para aplicar o no el art. 93 LIRPF, cuyas condiciones se exigen muy en particular del sujeto pasivo que podrá acogerse a la opción de tributación que estamos analizando. Es decir, la aplicación de este régimen especial no procedería cuando la acreditación de la residencia fiscal en España pivota puramente sobre los criterios económicos y familiares, sin demostrar de forma complementaria un desplazamiento físico del contribuyente a territorio español. Ahora bien, como ya hemos señalado anteriormente, las pruebas de tal desplazamiento en muchos casos no podrán reconducirse únicamente al test de permanencia de los 183 días.

2.2.A.3. Conclusión: Sujetos residentes que pueden tributar como los no residentes

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el art. 93 LIRPF permite que una persona física residente «fiscal» en España ostente un derecho de opción referido a las concretas normas que le serán aplicables a efectos de determinar sus obligaciones tributarias materiales en la imposición sobre la renta. El art. 93 LIRPF «permite» a tal «residente fiscal» que tribute «por el IRPF», esto es, en coherencia con su nuevo estatus fiscal; la segunda posibilidad consiste en permitir al «residente fiscal» que tribute a través un impuesto pensado precisamente para sujetos que no reúnen tal condición, esto es, «por el IRNR»²⁵.

Como sabemos, este régimen fiscal se contemplaba ya en el art. 9.5 del ahora derogado TRLIRPF, pero con una diferencia esencial entre la redacción que anteriormente se daba a ese precepto y la que ahora se ha introducido en el art. 93 LIRPF. En ese sentido, la normativa actual ha introducido un inciso, que sí se recogía en el art. 111 del RIRPF de 2004, en virtud del cual se aclara expresamente que los residentes que opten por tributar por el IRNR lo harán «manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

Con este tenor literal vienen a salvarse importantes problemas interpretativos que se suscitaban a la vista del antiguo art. 9.5 que, al no incorporar tal aclaración, obligaba a dilucidar una cuestión clave en torno al estatus fiscal de los sujetos afectados por dicho precepto. Esto es, si tal derecho de opción habría de interpretarse como una suerte de régimen especial para impatriados de acuerdo con el cual contribuyentes residentes pueden tributar por el IRNR conservando, sin embargo, su condición de residentes fiscales en territorio español y de contribuyentes a efectos del IRPF; o, si por el contrario, el art. 9.5 TRLIRPF lo que articulaba era una cláusula de recalificación de residencia fiscal para los denominados impatriados, de manera que al optar por tributar por el IRNR perdían su

²⁵ Como ya se ha apuntado anteriormente, éste es un supuesto próximo al articulado en el art. 46 TRLIRNR, pero con carácter inverso: residente que se permite que tribute por el IRNR (art. 93 LIRPF), en lugar de no residente que se permite que tribute en calidad de contribuyente por el IRPF (art. 46 TRLIRNR).

condición de residentes fiscales en España en el marco del IRPF así como en el de los CDI españoles²⁶.

Como acaba de señalarse, el legislador ha resuelto ahora las dudas que pudieran plantearse en torno a la posible «recalificación» de la residencia fiscal de los sujetos que hagan uso de la opción de tributar por el IRNR. La aclaración que en ese sentido se ha introducido en la LIRPF, atribuyendo a esos sujetos la condición de contribuyentes a efectos del IRPF, no sólo viene a aclarar una cuestión de gran trascendencia, sino a salvar lo que, a nuestro juicio, constituía una extralimitación normativa del anterior RIRPF. Precisamente por este motivo consideramos que sería también deseable que el legislador se hubiera hecho eco de otra importante cuestión que, hasta el momento, sólo ha tenido reflejo en el RIRPF. Nos referimos al primer apartado del art. 114 de dicho texto reglamentario, en el que se aclara que para determinar la deuda tributaria del contribuyente habrá de atenderse a las normas del TRLIRNR, entre las que se excluye de forma expresa la aplicación de los artículos que dicho texto legal dedica a los «elementos personales» del tributo (arts. 6, 8, 9, 10 y TRLIRNR), cuya interpretación sistemática con el art. 93 de la LIRPF podría volver a suscitar dudas en torno a la cuestión que estamos analizando.

Al margen de aspectos como el que acaba de exponerse que, a nuestro juicio, mejorarían la redacción del aludido precepto legal, la aclaración del tema en el sentido indicado tiene importantes consecuencias prácticas viniendo a resolver algunos problemas que, de otro modo, podrían plantearse.

En ese sentido, por ejemplo, es evidente que las autoridades fiscales españolas podrían emitir certificados de residencia fiscal en relación

²⁶ Durante la vigencia del ya derogado TRLIRPF podía invocarse, en apoyo de esa última postura, la propia ubicación sistemática de la cláusula del art. 9.5, ya que este apartado se situaba a continuación de otras reglas que el mismo precepto recogía para delimitar o contemplar supuestos de pérdida de la condición de residencia habitual motivadas por desplazamiento al extranjero o por razón de la aplicación de normas internacionales aplicables al personal diplomático o consular. En esa línea hace ya tiempo que se viene aplicando ese sistema para encauzar la tributación de diplomáticos y miembros de oficinas consulares extranjeros que residen habitualmente en España pero que, con carácter general, tributan como contribuyentes del IRNR y son considerados y tratados por ello como no residentes a efectos de la imposición sobre la renta.

A mayor abundamiento, la interpretación conjunta que pudiera hacerse del mencionado art. 9.5 del TRLIRPF con preceptos como el 5 y 6 del TRLIRNR, en los que se regulan los elementos personales de dicho tributo, podía llevar a defender la pérdida de la condición de residentes de los sujetos que optasen por tributar por el IRNR.

con las personas físicas que, en las condiciones del art. 93 LIRPF, tributen como los no residentes, ya que el derecho de opción que poseen no gira en torno a su condición de residentes, sino en lo referido a las reglas con arreglo a las cuales deben tributar. Ahora bien, cuestión distinta es que tales certificados fiscales resulten válidos (bilateralmente) a los efectos de la aplicación de Convenios de Doble Imposición, que siguen en este punto al art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, toda vez que el concepto de residencia fiscal sobre el que pivota este precepto excluye a los sujetos que no tributen por renta mundial²⁷.

Por otra parte, el inciso del art. 93 LIRPF que ahora comentamos en cierto modo parece evitar formalmente los problemas de «apatridia fiscal» que pueden suscitarse si tuviéramos que entender que dicho precepto contiene una cláusula de recalificación de la residencia fiscal. Piénsese así en la situación que podría plantearse si realmente la opción por tributar por el IRNR al amparo del mencionado artículo conllevase la pérdida de la residencia fiscal en España y, al mismo tiempo, esa persona careciese de residencia fiscal efectiva en otro país.

Cuestiones como las que acaban de describirse nos llevan a realizar un juicio positivo de la aclaración que, en el sentido mencionado, ha introducido el legislador en el art. 93 de la nueva LIRPF, sin perjuicio de las cuestiones que esta singular configuración de la «residencia fiscal» puede plantear al contribuyente respecto de sus relaciones fiscales con terceros países.

Llegados a este punto pueden extraerse dos conclusiones. En primer lugar, el ámbito subjetivo de aplicación del art. 93 LIRPF se limita a sujetos residentes en nuestro país, ahora bien, sólo a aquellos que hayan adquirido tal calificación en las condiciones apuntadas. Y, en segundo lugar, los impatriados, pese a poder tributar conforme a las reglas del IRNR cuando ejerciten la opción, no pierden su condición de contribuyentes del IRPF. En ese último sentido no hay que olvidar que su estatus de residentes no se altera como consecuencia de la opción.

²⁷ Cfr. VEGA BORREGO, F: «Comentario al artículo 4 (Residencia) MC OCDE 2000», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición concluidos por España*, FPBM, A Coruña, 2004.

Hasta aquí la cuestión puede parecer clara, pero existen otros aspectos de la regulación de este régimen especial que pueden empañar las conclusiones apuntadas. Así, ha de tenerse en cuenta que a pesar de ser contribuyentes a efectos del IRPF, extremo que es consecuencia de su condición de residentes, sólo tributan por la renta obtenida en España, y no por su renta mundial. Esta situación puede llevar a pensar que estamos ante una categoría «*sui generis*» de residentes, conclusión que podría resultar avalada con la lectura de preceptos como el art. 120 RIRPF, donde se tratan los aspectos relativos al certificado de residencia fiscal que deben solicitar los impatriados. En ese precepto se introduce una aclaración con la que se matizan de una forma importante los efectos que se derivarán de dichas certificaciones respecto de los que generan el resto de los certificados de residencia que puedan expedirse por las autoridades fiscales españolas. Así, el aludido precepto aclara que respecto de los impatriados, sólo en algunos casos, concretamente «a condición de reciprocidad», el Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar los supuestos en los que se emitirán certificados acreditativos de la residencia fiscal en España, «a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España». De ese modo, si no concurre dicha condición, el reconocimiento de la residencia fiscal de los trabajadores desplazados parece que no tendrá efectos de cara a la aplicación de los CDI firmados por España.

Situaciones como las descritas inducen a pensar que el legislador español ha creado una categoría «especial» de residentes, de manera similar a lo que sucede en países como Reino Unido donde los denominados «no-domiciliados» o «*non-doms*» tributan como residentes, pero por la renta «remitida efectivamente al Reino Unido, aunque este régimen está siendo objeto de una reforma que posiblemente abocara a su supresión»²⁸. Esta conclusión que podrá perfilarse con más nitidez al tratar cuestiones tales como la tributación de estos sujetos o la relación existente entre el art. 93 LIRPF y los CDI, aspectos que serán abordados más adelante.

²⁸ En un sentido similar Carmona Fernández, sin arriesgar una posición definitiva, considera que el art. 9.5 TRLIRPF (actual art. 93 LIRPF) constituye un estatuto híbrido de tributación o una situación fronteriza entre residencia y no residencia (CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Manual del IRNR*, Ciss, Valencia, E-7, I-pp. 89-90).

2.2.B. Circunstancias temporales

Una vez abordadas las dudas que plantea el aspecto subjetivo del art. 93 LIRPF, procede tratar ahora los requisitos que tanto desde el punto de vista temporal como objetivo, impone el legislador a los trabajadores desplazados que obtengan la residencia española a efectos de poder ejercer el derecho de opción en torno al cual gira este régimen especial.

En ese sentido, la primera condición a la que se alude tiene una dimensión claramente temporal, al subordinar el uso de la opción a aquellos sujetos «que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español».

En torno a esta cuestión debemos comenzar por reparar en el hecho de que el legislador impone como requisito la «no residencia» del sujeto en el período indicado, lo que no implicará necesariamente que el trabajador no pueda haberse desplazado a territorio español durante el período indicado incluso para desarrollar alguna actividad laboral en España. Dicha circunstancia únicamente impediría la aplicación del art. 93 LIRPF por incumplimiento de la condición temporal que allí se establece si, a tenor de las reglas establecidas en el art. 9 LIRPF, ya examinadas con anterioridad, tales desplazamientos hubiesen derivado en la atribución de la condición de «residente» español a dicho sujeto.

Por otra parte, debe también plantearse la diferencia que, a efectos del cómputo del mencionado plazo de los diez años, debe establecerse entre el desplazamiento y la residencia. En ese sentido, parece claro que el decenio debe comenzar a computarse desde la fecha en la que el sujeto haya dejado de ser residente por última vez en nuestro país, fecha que debería coincidir con la de adquisición de la residencia en otro Estado.

Señalado de ese modo el comienzo del plazo de los aludidos diez años puede plantearse la duda en torno al momento en el que éste debe entenderse cumplido. Esto es, habrá que atender al momento en el que se inicia el establecimiento en territorio español como consecuencia del desplazamiento, o será necesario esperar a la obtención de la condición de residente mediante el oportuno certificado fiscal.

A nuestro juicio, la condición temporal que el legislador ha incluido en el apartado a) del art. 93 LIRPF gira en torno al concepto del «nuevo desplazamiento» a territorio español realizado por el trabajador. Así entendido, el momento en el que se produzca esa circunstancia será

el utilizado para calcular el cómputo de los diez años que deben haber transcurrido desde que el impatriado perdió por última vez su condición de residente español y hasta que de nuevo se produce un desplazamiento a nuestro territorio²⁹.

Varios argumentos nos han servido para mantener esta posición. Así, en primer lugar, la literalidad del precepto es clara, evitando hablar de nueva residencia en España para los sujetos que ya lo hubieran sido anteriormente e introduciendo una referencia expresa al momento del nuevo desplazamiento. Por otra parte, si reparamos en algunos de los aspectos procedimentales que el RIRPF 2007 contempla respecto de la propia opción, veremos que ésta ha de ser ejercitada en un plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad. Pues bien, si esto es así, y aunque sobre este tipo de cuestiones volveremos más adelante, cabe pensar que el desplazamiento a territorio español puede perfectamente coincidir en el tiempo con el momento en el que se inicia el desarrollo de la actividad laboral. Si esto es así, el impatriado podrá ejercer la opción y tributar por el IRNR antes de haber obtenido la condición de residente exigida por el art. 93 LIRPF en los términos expuestos, ya que las circunstancias que definen la residencia fiscal en España deben ser evaluadas al término del año natural. De acuerdo con lo anterior, y aunque el ejercicio de la opción en esos términos no implique un reconocimiento definitivo por parte de la Administración respecto del sujeto afectado de su condición de impatriado, extremo que quedará sujeto al cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la ley, lo que parece fuera de duda es que el momento en el que tiene lugar el desplazamiento a territorio español es la fecha a tener en cuenta para considerar cumplido o no el período de diez años al que estamos haciendo referencia³⁰.

Continuando con el examen de las circunstancias temporales que habrán de ser tenidas en cuenta para poder aplicar el régimen especial de los impatriados, ha de repararse también en los problemas que puede suscitar la cuestión de su aplicación «retroactiva», esto es, a sujetos que se hubieran desplazado a territorio español e incluso hubieran

²⁹ Parece razonable pensar, como afirma ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en SERRANO ANTÓN, F (dir.): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid. 2005, p. 691, «que el cumplimiento de dicho requisito podrá ser constatado por la propia Administración tributaria con la inexistencia de presentación de declaraciones del Impuesto sobre la Renta».

³⁰ Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, op. cit., p. 143.

obtenido su condición de residentes antes de que se aprobara y entrara en vigor dicho régimen.

Como se sabe, la entrada en vigor del antiguo art. 9.5 TRLIRPF de 2004, a través del cual se introdujo por primera vez en nuestro sistema tributario el derecho de opción que afecta a los trabajadores desplazados, se produjo, según el art. 1 de la Ley 62/2003, con efectos desde el día 1 de enero de 2004. Tal circunstancia podría conducir a una interpretación del art. 9.5 TRLIRPF en el sentido de que para que una persona física pudiera beneficiarse de las posibilidades que brindaba tal precepto (ahora art. 93 LIRPF) debería haber obtenido la residencia, e incluso haberse desplazado a territorio español, con posterioridad a tal fecha (1 de enero de 2004).

Defendiendo tal interpretación habría que excluir no sólo a los sujetos que hubieran obtenido la residencia fiscal española antes de dicha fecha, sino también a aquellos sujetos que se hubiesen desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2004, obteniendo sin embargo la calificación de residentes fiscales en España después de dicha fecha.

A nuestro modo de ver, una vez más hay que incidir en la diferencia temporal que la aplicación del propio concepto de residencia fiscal implica entre el momento en el que se adquiere ésta y la fecha del desplazamiento a territorio español. En ese sentido, consideramos que, respecto de la cuestión que estamos analizando debe entenderse que «el régimen se aplica desde 2004, para quien adquiera la residencia en ese año o posteriores. Esto implica que es aplicable a quienes llegaron a España en el segundo semestre de 2003 y, en consecuencia, adquirieron la residencia a efectos fiscales en 2004»³¹.

A mayor abundamiento, en defensa de esa postura la Disposición Transitoria Única del RD 687/2005, de 10 de junio, por el que se modificó el RIRPF de 2004, se refería a «los contribuyentes que hayan adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquieran en 2005» como únicos acreedores de la posibilidad de ejercitar la opción prevista en el art. 93 LIRPF en el plazo transitorio³² previsto para ellos

³¹ LÓPEZ LUBIAN, J. I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *I.E.F Cuadernos de formación, colaboración 04/06*, vol. 1/2006, p. 56.

³² Teniendo en cuenta que los modelos de comunicación para el ejercicio de esta opción de tributación no fueron aprobados hasta la publicación de la Orden EHA1731/2005, de 10 de junio, los sujetos que hubieran adquirido la residencia fiscal española desde el 1 de enero de 2004 no pudieron comunicar su opción hasta que se aprobó el modelo. Por ello, de no arbitrarse dicho plazo transitorio (dos meses desde la fecha de publicación de la Orden), se les hubiera pasado el plazo general para realizar la comunicación, fijado en el art. 114 RIRPF 2004 en seis meses como máximo desde que se inicia la actividad laboral en nuestro país.

en la OM de 10 de junio de 2005, por la que se aprobaron los modelos para realizar tal comunicación, y que ha sido recientemente derogada y sustituida por la OM 848/2008, de 24 de marzo³³. Aquellos sujetos que hubieran adquirido su residencia fiscal antes de 2004 no pudieron optar, por tanto, al régimen especial de los trabajadores desplazados, lo que no implica necesariamente, como hemos visto, que su entrada en territorio español no pudiera haberse producido antes del 1 de enero de dicho año.

Varios son los reparos que pueden suscitar tanto la imposibilidad de acogerse a la opción de tributar conforme a las reglas del IRNR que afecta a aquellos impatriados que hubieran obtenido la condición de residentes con carácter previo a la entrada en vigor de dicho régimen especial, como la limitación que, respecto de los sujetos que sí puedan hacer uso del mencionado derecho, afecta al número de períodos impositivos durante los cuales podrá aplicarse. Sin embargo, la finalidad que subyace en la redacción del art. 93 LIRPF, unida a la aplicación de algunos de los más elementales principios de justicia tributaria, puede contribuir a comprender el significado de las mismas. En ese sentido no hay que olvidar que la pretensión del legislador con la incorporación al IRPF de esta medida no es otra que la de facilitar la «incorporación» de expertos extranjeros a la economía y empresas españolas con lo que, una vez logrado el objetivo, se pierde en gran medida el significado de prolongar lo que, a la postre, se traduce en un beneficio fiscal importante para sujetos, ya residentes, que desarrollan aquí su actividad laboral en términos similares a los trabajadores cualificados españoles. Desde este punto de vista, dilatar en exceso este tipo de medidas no vendría sino a poner en tela de juicio la aplicación de principios tan relevantes como el de igualdad o el de capacidad económica, pudiendo incluso suscitar dudas sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo en aspectos tales como, por ejemplo, la libre circulación de trabajadores. Piénsese así en aquellos supuestos donde un residente español se hubiera desplazado previamente a un Estado miembro de la Unión Europea para desempeñar su trabajo durante un período de tiempo, concluido el cual, regrese a territorio español³⁴.

³³ BOE nº 78, de 31 de marzo de 2008.

³⁴ En torno a la jurisprudencia del TJCE relacionada con la libre circulación de trabajadores y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO, T. (coord.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, CISS, 2007, pp. 1837 y ss.

2.2.C. *Requisitos objetivos*

2.2.C.1. El desplazamiento a territorio español debe producirse como consecuencia de un *contrato de trabajo*

Habida cuenta de que estamos analizando el régimen especial de los trabajadores desplazados es lógico que uno de las condiciones exigidas por el art. 93 LIRPF, en concreto su apartado b), haga referencia, precisamente, al hecho de que el desplazamiento de la persona física deba tener carácter laboral, esto es, la persona debe desplazarse a territorio español en virtud de un contrato de trabajo que le obliga a desempeñar su trabajo por cuenta ajena en nuestro país.

Pues bien, examinando las diferentes cuestiones que plantea la redacción de dicho requisito ha de puntualizarse, en primer término, la necesidad de que el referido contrato de trabajo deba haberse firmado o concluido con anterioridad al desplazamiento. Nótese que el precepto requiere «que el desplazamiento (...) se produzca *como consecuencia* de un contrato de trabajo». De esta forma, el art. 93 LIRPF no resultará aplicable para aquellos sujetos que primero se desplacen a territorio español y, posteriormente, encuentren aquí trabajo. Distinta será la situación en los casos de cambios de destino o cambios de lugar o centro de trabajo realizados en el marco de una relación laboral previa al desplazamiento que, a nuestro juicio, deben considerarse amparados por la norma.

Así pues, lo que parece requerirse inequívocamente es un contrato de trabajo y que tal contrato provoque el desplazamiento a territorio español. Se trata, por tanto, de desplazamientos para trabajar en España mediando un contrato que otorgue cobertura a tal actividad, entendiéndose cumplida esta condición cuando «se inicia una relación laboral, ordinario 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 este».

Lo anterior lleva a dejar fuera del ámbito de aplicación de la norma a los desplazamientos a territorio español motivados por un cambio en la localización del lugar de prestación de *servicios independientes*. En ese sentido, el precepto aclara de forma expresa que no podrán acogerse a este régimen los sujetos que obtengan rentas calificables como obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, actividad económica ésta que, a tenor del

art. 93 LIRPF, se considera incompatible con el propósito de atraer trabajadores cualificados³⁵.

Dicha situación, a nuestro juicio, puede suscitar reparos desde el punto de vista de su compatibilidad con principios como el de igualdad tributaria e incluso con el propio Derecho Comunitario. Piénsese así que mientras una persona que adquiera residencia fiscal española como consecuencia de un desplazamiento motivado por un contrato de trabajo resulta cubierta por el art. 93 IRPF, el sujeto que adquiera residencia fiscal española como consecuencia de un desplazamiento a España motivado por un cambio en el lugar del desarrollo o sede de su actividad económica, profesional o empresarial, o de un contrato mercantil, no tendría la posibilidad de utilizar el llamado régimen de «impatriados».

De esta forma, el art. 93 LIRPF establece una discriminación respecto de la impatriación o desplazamiento de trabajadores autónomos, empresarios o profesionales (no contratados por cuenta ajena), lo cual, como ya hemos indicado, suscita dudas sobre su compatibilidad con el principio de igualdad tributaria, dado que la justificación de la diferencia de trato no es evidente. Curiosamente, en otros países, como Portugal (2009),³⁶ no se ha establecido esta discriminación, de suerte que el ámbito subjetivo del régimen se ha limitado de forma que sólo sea susceptible de aplicación a determinados sujetos en virtud de su cualificación profesional en el sentido de tratarse de profesionales que por su formación o especialidad sean potencialmente generadores de valor añadido a la economía nacional. Quizás sea este un modelo más adecuado.

En el marco del modelo español de impatriados, lo cierto es que pueden producirse situaciones paradójicas donde se cumplen inicialmente los presupuestos de la normativa y su finalidad y posteriormente puede incumplirse uno de estos requisitos: el referido a la existencia de la relación laboral. Así, por ejemplo, puede tener lugar una impatriación de un no residente a España que se desplaza a territorio español con motivo de su contratación como trabajador

³⁵ LÓPEZ LUBIAN, J. I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *op. cit.*, p. 57.

³⁶ ALMEIDA FERNANDES, J. y PEREIRA, A.: "Government Lists professions eligible for non-habitual resident tax regime", *Tax Notes International*, vol. 57, nº 3, 2010, p. 239.

por una empresa española y al cabo de dos años, tal trabajador se convierta en accionista (participación del 49%) de la misma, como reflejo del éxito de su impatriación e integración en la empresa. Pues bien, en un caso como el indicado, la DGT consideró que la eventual transformación de la relación laboral en una relación ordenada por el régimen de autónomos podría suponer el incumplimiento de uno de los requisitos exigidos por el art. 93 LIRPF: la relación debe tener carácter laboral.³⁷ Es cierto que el referido centro directivo no entró en la calificación de la relación que existe entre un accionista significativo de una sociedad desde el punto de vista laboral, descartando en principio que el régimen de Seguridad Social aplicable (régimen especial de autónomos) determine la naturaleza o existencia/inexistencia de la relación laboral. No obstante, no puede ocultarse la interrelación existente entre el régimen de cotización a la seguridad social (de autónomos) y la inexistencia de relación laboral. De esta forma, el posicionamiento de la DGT, aparentemente flexible, en la práctica termina cerrando la aplicación del régimen de impatriados en estos casos, lo cual, a nuestro juicio, resulta criticable y cuestionable. Es más, una interpretación finalista de la norma debería conducir a su aplicación en supuestos como el relatado en la referida consulta donde inicialmente se cumplen los requisitos de la misma y no media una variación sustancial de la posición y actividad del contribuyente.

2.2.C.2. Los trabajos deben realizarse efectivamente *en* España

Una interpretación conjunta de los diferentes requisitos objetivos establecidos en el art. 93 LIRPF conduce a la conclusión de que la persona física debe desplazarse a territorio español al objeto de desempeñar su puesto de trabajo en el marco de la economía española y, en principio, dentro de las fronteras nacionales. No parece que el precepto pretenda amparar desplazamientos de personas para desarrollar su labor *desde* España, pero sin conexión territorial con la economía española. Tal sería el caso de «ejecutivos» de empresas que se desplazan a vivir en España realizando su trabajo principalmente fuera de territorio español. Cuestión distinta será que, de concurrir algún otro de los criterios

³⁷ RDGT de 16/12/2008, V2411-08.

utilizados por la LIRPF para determinar la residencia habitual en territorio español, diferente al de la permanencia, la Administración pueda conseguir pruebas suficientes para negar a esos sujetos la posibilidad de acogerse al régimen de impatriados, cuando la pretensión de esos sujetos sea esa.

A ese respecto la propia ley introduce la posibilidad, como ya se puso de manifiesto al tratar la cuestión de las «ausencias esporádicas», de que parte de los trabajos se presten en el extranjero, sin que por ello deba entenderse necesariamente incumplido el requisito que comentamos. Tal y como se expuso en su momento, esta situación se dirimirá a la vista del importe de las retribuciones percibidas por la labor realizada fuera del territorio español, o bien en función de los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero, cuando no sea posible acreditar la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a dichos trabajos.

Sin perjuicio de las cuestiones que puede suscitar este tema a efectos de determinar la condición de residente fiscal del contribuyente, ya examinadas, el hecho de que el requisito objetivo que comentamos se haya relativizado en el sentido apuntado, obliga a hacer otro tipo de reflexiones.

Piénsese así en el beneficio que para estos contribuyentes se puede derivar si esos rendimientos del trabajo obtenidos por la labor desarrollada en el extranjero se entienden no realizados en territorio español y no se someten a tributación en España. Como quiera que los impatriados sólo tributan aquí por renta obtenida en territorio español, la aplicación de la regla del quince o treinta por ciento, porcentajes a los que alude el art. 93.c) LIRPF, derivará en la práctica en un porcentaje de renta exenta *a forfait*, ya que difícilmente se someterá a tributación en el país donde se entiende obtenida la renta, sobre todo por falta de control y de información al respecto. Como se sabe, la obtención de rentas del trabajo por residentes de un país con motivo de trabajos realizados en el extranjero, raramente son sometidos a imposición en el Estado donde se efectúan, a menos que tal desplazamiento se prolongue en el tiempo o cuando exista una retribución directa (y no indirecta) por parte del contratista residente al trabajador no residente.

2.2.C.3. Que los trabajos se realicen *para* una empresa o entidad residente en España o *para* un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español

Este requisito viene a perfilar todavía más el condicionante anterior, ya que los trabajos no sólo deben realizarse *en España*, sino también *para una empresa residente española o para un establecimiento permanente situado en España* de una entidad no residente.

De este modo se enfatiza la *territorialidad* de la prestación de servicios por cuenta ajena, respecto de la cual se aclara que éstos deben redundar en beneficio de tales entidades para que se entienda cumplida la condición. Esto es, el legislador no pone el acento tanto en el criterio del pago como en el hecho de que el beneficio derivado de la labor del trabajador redunde efectivamente en una entidad española o establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente³⁸.

Lo anterior ha de llevarnos a examinar algunos supuestos en los que no siempre será fácil dirimir si es aplicable o no el contenido del art. 93 LIRPF, sobre todo atendiendo a la condición de residente o no del empleador. Téngase en cuenta que el contrato no tiene necesariamente que haberse suscrito con un empleador situado o residente en territorio español y tampoco parece necesario que se trate de un «contrato de trabajo *español*».³⁹

En esa línea, los casos que menos dudas ofrecerán serán aquellos en los que el trabajador desplazado haya firmado un contrato laboral con una entidad residente en nuestro país con el objeto de prestarle sus servicios en territorio español.

Sin embargo, allí donde el empresario o empleador no sean residentes y el trabajo para ellos se realice por una persona física *desde* España, pueden plantearse diferentes situaciones respecto de las cuales la aplicación del art. 93 LIRPF no puede defenderse en todo caso.

³⁸ En ese sentido, la DGT, en consulta de 16 de mayo de 2007, insiste en esa circunstancia al sentar el criterio de que en el supuesto planteado, relativo a los trabajos realizados a bordo de una aeronave en tráfico internacional, la totalidad de los trabajos redundan en beneficio de una entidad residente en España, por lo que se consideran rentas obtenidas en territorio español. En consecuencia, la DGT estima que no es exigible que la suma de las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados a bordo de una aeronave en tráfico internacional no exceda del quince por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.

³⁹ En el mismo sentido, ESPINOSA DE LOS MONTEROS, «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», *op. cit.*, p. 691.

Ciertamente, aun en ese contexto, pocas dudas ofrece el hecho de que tal relación esté cubierta por el citado precepto cuando el empleador no residente opera en territorio español a través de un establecimiento permanente, de forma que el trabajador desplazado desempeña su labor en España para o en el marco de la actividad desarrollada por el establecimiento permanente y en beneficio de éste.

Pero la cuestión es diferente si la entidad empleadora no residente no cuenta en nuestro país con un lugar fijo de negocios con el que poder vincular a un trabajador desplazado que presta sus servicios en territorio español.

Ciertamente no será frecuente el caso del trabajador desplazado a España para trabajar para una entidad no residente sin establecimiento permanente en territorio español y en esta hipótesis parece razonable excluirla del régimen de impatriados, toda vez que la finalidad de la norma es atraer expertos de otros países y que se integren en la economía española dinamizándola por la vía de su actuación para empresas establecidas en territorio español.

Cuestión diferente a la anterior se planteará en aquellos supuestos en los que el trabajador desplazado lo es en virtud de un contrato laboral con un no residente, pero cuya actividad se realiza para y en beneficio de una entidad o empresa residente o de un establecimiento permanente de una entidad no residente. En este tipo de hipótesis, la exclusión en todo caso del trabajador desplazado a España del ámbito de aplicación del art. 93 LIRPF no parece una solución coherente con la finalidad de la norma. La cuestión clave resultaría de determinar si tal trabajador desplazado adquiere residencia fiscal en España como consecuencia del contrato entre su empleador y la empresa española destinataria del servicio, y si tal trabajador no residente puede considerarse «materialmente» un trabajador de la empresa española donde presta sus servicios de forma sostenida en el tiempo⁴⁰. Nótese

⁴⁰ En este orden de cosas, posiblemente fuera útil traer a este contexto el concepto de *economic employer* que existe en la jurisprudencia neerlandesa (y en el propio art. 15.2 MC OCDE), en el sentido de que en ciertos casos no resulta decisiva la existencia de un contrato de trabajo para determinar que el «empleador económico» del trabajador es aquel que ejerce efectivamente la autoridad o relación de poder con tal empleado, de manera que cuando en el marco de una prestación de servicios entre dos entidades un trabajador contratado por la prestadora se desplaza al Estado de la prestataria para prestar servicios y éstos son dirigidos y ordenados por esta última y su salario es soportado también por la prestataria, se entiende que esta última es el «empleador económico» del trabajador desplazado. *Vid.* PÖTGENS, F.: «The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies 'de facto employer' under article 15 of the OECD Model», *Intertax*, vol. 36, nº 2, pp. 75 y ss.

que el art. 93 LIRPF admite la aplicación del régimen de impatriados cuando el desplazamiento del trabajador a España es ordenado por su empleador (residente o no en España) y el trabajador realiza su prestación para una empresa residente en España o para un EP situado en territorio español, allí donde los servicios redunden en beneficio de la empresa española o del referido EP.

Teniendo en cuenta lo anterior, los posibles casos sobre los que se proyectará la norma podrían ser los siguientes:

- a) persona física desplazada que firma contrato laboral con entidad residente en España al objeto de prestarle sus servicios en territorio español;
- b) persona física desplazada que firma contrato con *entidad* no residente que opere a través de un establecimiento permanente en España (de acuerdo con el art. 13 TRLIRNR o art. 5 del CDI aplicable) al objeto de prestar sus servicios para el establecimiento permanente en territorio español; y
- c) persona física desplazada que posee un contrato laboral con empresa no residente, pero se desplaza a España para prestar servicios o realizar, por cuenta de su empresario, trabajos para una empresa o entidad residente de España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente (*secondments*).

A nuestro juicio, resulta claro que en los dos primeros supuestos concurren los condicionantes para aplicar el régimen especial, mientras que en el tercer supuesto habría que atender a las circunstancias del caso concreto.

2.2.C.4. Los rendimientos del trabajo que se deriven de la relación laboral no deben estar exentos de tributación por el IRNR

Para que resulte aplicable el derecho de opción y el contribuyente residente pueda tributar como no residente la ley requiere, lógicamente, que los rendimientos del trabajo derivados de su relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

A este respecto ha de tenerse en cuenta que, de no establecerse este requisito, podríamos encontrarnos con supuestos donde el ejercicio de la opción conduciría a situación de «desfiscalización» absoluta o de doble no imposición, lo cual no parece razonable, ni admisible desde un punto de vista constitucional atendiendo especialmente al

principio de igualdad tributaria del art. 31.1 CE, interpretado a la luz de la jurisprudencia del TC⁴¹.

Entendemos que allí donde concurrieran los requisitos objetivos anteriormente analizados lo normal es que los rendimientos del trabajo que la persona física desplazada obtuviera en el marco de tal relación laboral estén sujetos a tributación por el IRNR (art. 13.1.c) TRLIRNR). Resulta irrelevante a estos efectos que los rendimientos del trabajo los pague o abone el empresario residente español, el establecimiento permanente situado en España, o el empresario no residente sin establecimiento permanente en nuestro país. Lo relevante es que tales rendimientos deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español⁴² y realizada en beneficio de una empresa residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente. En esa línea hemos de recordar que el legislador ha dado más relevancia al «criterio de la obtención de beneficio» que al «criterio del pago».

⁴¹ Como ha puesto de relieve dicho Tribunal en reiterada jurisprudencia, «La expresión «todos» absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y de otra, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado» (Fj. 7º de la STC 96/2002, de 25 de abril). Al hilo de esta cuestión RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Civitas REDF*, nº 100, 1998, p. 613, señala que «la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido».

⁴² A los efectos de determinar si una renta tiene la calificación de rendimiento del trabajo en el ámbito del IRNR habrá que atender a lo establecido en la LIRPF (vid. arts. 3 y 13 TRLIRNR). No obstante, el TRLIRNR adopta un enfoque más analítico que la LIRPF en relación con los rendimientos del trabajo, toda vez que algunas de las manifestaciones de renta que se califican como tales en el ámbito del IRPF reciben un tratamiento específico o singular en el IRNR; así, por ejemplo, las reglas de determinación del origen económico propias de los «rendimientos del trabajo» no coinciden con las establecidas en relación con las «pensiones y prestaciones similares», ni con el de las «retribuciones de administradores y de consejos de administración» (vid. art. 13 TRLIRNR). Tal tratamiento analítico se intensifica claramente en el ámbito de los CDI, en la medida en que éste acoge una segregación de la tributación de diferentes rentas que en el IRPF tienen la calificación de rendimientos del trabajo. Sobre esta cuestión, vid. RUIZ GARCÍA, S. R.: «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, Fundación Barrié, A Coruña, 2004, pp. 811 y ss.; y AGUAS ALCALDE, E.: *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi, 2003.

Nótese, sin embargo, que el art. 13.1.c) TRLIRNR, *in fine*, establece la *no sujeción* de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos realizados *íntegramente* en el extranjero y sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. En relación con tales rendimientos no concurriría el requisito articulado en el art. 93 LIRPF, dado que tales rendimientos se consideran «no obtenidos en territorio español», es decir, no sujetos al IRNR. A nuestro entender, cuando el art. 93 LIRPF establece la condición de la no exención de tributación por el IRNR de los rendimientos del trabajo también podría estar contemplando estos supuestos de no sujeción al IRNR, aunque lo cierto es que la expresión empleada en el referido art. 93 no es la más afortunada técnicamente (véase el art. 22 LGT).

Con todo, opinamos que la interpretación finalista del art. 93 LIRPF reclama excluir del ámbito objetivo del precepto los casos donde los rendimientos del trabajo estén no sujetos o estén exentos del IRNR, esto es, donde no exista tributación efectiva en España en el marco del referido impuesto.

La exención articulada en el art. 14.1.a) TRLIRNR también puede plantear ciertas interferencias en relación con el régimen del art. 93 LIRPF, dado que introduce en el IRNR la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF, en relación con determinados rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Ciertamente, allí donde concurren los presupuestos para aplicar el régimen de los impatriados del art. 93 LIRPF rara vez concurrirán simultáneamente los presupuestos del art. 7.p) LIRPF. No obstante, no puede perderse de vista que pueden existir casos donde el trabajador desplazado a España que presta servicios para una empresa española también puede prestar servicios en el extranjero en cuyo caso tal porcentaje de su remuneración podría estar exenta en el IRNR español por aplicación de los arts. 14.1.a) TRLIRNR y 7.p) LIRPF (o incluso no sujeta al ex art. 13.1.c) TRLIRNR).⁴³ En este tipo de casos, entendemos que tal circunstancia no excluiría la aplicación de la opción por el IRNR, tal y como está articulada en el art. 93 LIRPF. Así, el requisito establecido por este último precepto debe interpretarse en el sentido de que no media tal exención cuando la mayor parte de los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral estén sujetos y no exentos de acuerdo con el TRLIRNR.

⁴³ En torno al alcance e interpretación del art. 7.p) LIRPF, *vid.* Contestación a consulta de la DGT de 30 de diciembre de 2003 (nº 2559/03).

En relación con esto último, también debería haberse considerado la posible incidencia de los Convenios de Doble Imposición sobre esta materia. En este sentido, la aplicación del art. 15 de los CDI concluidos por España (precepto relativo a la tributación de los servicios personales dependientes) establece una serie de reglas de reparto de poder tributario entre el Estado de residencia del trabajador y el Estado contratante en el que se ejerce el empleo, de manera que dependiendo del caso se asignaría tributación exclusiva al Estado de residencia o por el contrario se admitiría el ejercicio del poder tributario por los dos Estados contratantes.⁴⁴ La principal cuestión que se plantea aquí

⁴⁴ El artículo 15 MC OCDE establece cuatro reglas de distribución de poder tributario cuya aplicación depende fundamentalmente del lugar donde se ejerce el empleo y de otras circunstancias concurrentes. Estas cuatro reglas pueden sintetizarse de la siguiente forma:
1ª Regla: La renta derivada del empleo sólo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado allí donde la actividad laboral (el empleo o trabajo) no se realiza o ejerce en el territorio del otro Estado contratante.

2ª Regla: La renta derivada del empleo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado y en el otro Estado contratante allí donde la actividad laboral (el empleo o trabajo) se realiza, total o parcialmente, en el territorio de este último Estado (de la actividad).

3ª Regla (excepción a la 2ª regla): 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) allí donde 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, y

las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad), y

las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

4ª Regla: Las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

En todo caso, no puede perderse de vista que la aplicación del artículo 15 de los CDI presupone o pasa por la existencia de una persona física residente de un Estado contratante que se desplaza (como no residente) al territorio de otro Estado contratante para ejercer su empleo en el mismo; como ya hemos destacado y analizamos más adelante, es dudoso que tales presupuestos subjetivos concurren en las hipótesis de aplicación del art. 93 LIRPF. Es decir, desde la perspectiva española el trabajador desplazado a España es residente fiscal en territorio español, pero es tratado como no residente a los efectos de su tributación personal sobre la renta por aplicación del art. 93 LIRPF. En tal sentido, desde esta perspectiva española tal trabajador estaría sujeto a la primera regla prevista en el art. 15.1 de los CDI españoles y, por tanto, tributaría exclusivamente en España por tal renta del trabajo derivada de su prestación de servicios en territorio español. Cuestión distinta es que tal enfoque resulte incontrovertible a nivel bilateral. En torno al alcance del art. 15 MC OCDE y las peculiaridades previstas en la red convencional española, *vid.* RUIZ GARCIA, S. R.: «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, *op. cit.*, pp. 811 y ss.; y AGUAS ALCALDE, E.: *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, *op. cit.*

es determinar cuál es la posición del trabajador desplazado que invoca el art. 93 LIRPF en el marco de los CDI concluidos por España y particularmente en el contexto del art. 15 de los CDI españoles, lo cual actualmente no resulta claro a la luz del referido art. 93 LIRPF ni de su normativa de desarrollo, por más que, a nuestro juicio, resulte cuando menos llamativo que una persona que tribute como no residente fiscal pueda posicionarse como residente de tal Estado en el marco de los CDI concluidos por el mismo.

En este contexto cabría plantear básicamente tres grandes hipótesis, a saber:

- a) El trabajador desplazado que invoca el art. 93 LIRPF no es considerado residente fiscal de España a los efectos de la aplicación de los CDI españoles y, por tanto, no puede invocarlos frente a otros Estados. La consecuencia sería su imposición en esos otros Estados como un no residente no amparado por un CDI, en cuyo caso no serían extraños los casos de doble imposición internacional. A este respecto, hay que tener en cuenta que el trabajador desplazado que invoca el art. 93 LIRPF no puede beneficiarse de los métodos para eliminar la doble imposición internacional en España.
- b) El trabajador desplazado que invoca el art. 93 LIRPF es considerado residente fiscal en España a los efectos de la aplicación de los CDI y puede invocar tales convenios (y su art. 15) frente a otros Estados donde obtiene renta del trabajo. En este supuesto estarían, por ejemplo, los casos de *salary-split*, en los que el trabajador tiene un segundo contrato de trabajo con una entidad extranjera que le satisface rentas del trabajo por prestaciones de servicios realizadas ya en España ya en otros países. En ese contexto el trabajador desplazado, como regla general, no soportará un impuesto en el Estado de la fuente por la renta obtenida en el extranjero (ni tampoco tal renta salarial extranjera estará sujeta en el IRNR), y cuando lo estuviera, en principio, debería tener derecho a aplicar los métodos para eliminar la doble imposición previstos en el CDI concluido por España como consecuencia de su estatus fiscal de residente fiscal española a estos efectos.
- c) El trabajador desplazado que invoca el art. 93 LIRPF es calificado como residente fiscal en el otro Estado contratante, por ejemplo, en casos en los que el trabajador desplazado está contratado por una entidad extranjera que le destina temporalmente a su EP situado en

territorio español. En esta tercera hipótesis, en principio habría que resolver la doble residencia fiscal por aplicación de las *tie-breaker rules* previstas en el art. 4.2 del CDI aplicable en el marco del correspondiente procedimiento amistoso, lo cual puede resultar problemático para el contribuyente. Es más, no sería extraño que en estos casos se resolviera el caso atribuyendo la residencia fiscal al otro Estado contratante en cuyo caso la tributación en España del trabajador desplazado que invoca el art. 93 LIRPF podría verse «recortada».

Ciertamente, la posición del trabajador desplazado que invoca el art. 93 LIRPF es muy distinta dependiendo de la posición que se adopte en España respecto de su residencia fiscal a los efectos de los CDI, así como atendiendo al enfoque adoptado por los demás Estados que presentan una conexión real o personal con el trabajador desplazado o con su actividad. En todo caso y volviendo a enlazar con la cuestión referida al cumplimiento del requisito que previsto el art. 93.c) LIRPF a tenor del cual los rendimientos del trabajo que deriven de la relación laboral no estén exentos de tributación en el IRNR, ya hemos visto cómo puede haber casos donde la aplicación de los CDI unida a la legislación interna española del IRNR puede conducir a la no tributación de determinadas rentas salariales extranjeras (v. gr., el caso del *salary-split* referido anteriormente) en el Estado de la fuente y en el de la residencia (España). No obstante, pensamos que el requisito del art. 93.c) LIRPF debe interpretarse sin considerar la incidencia que posee en este ámbito las reglas de tributación previstas en los CDI concluidos por España.

Por último, debe insistirse en el hecho de que las restantes rentas que obtenga el contribuyente, diferentes a rendimientos del trabajo, están sujetas a imposición en España de acuerdo con las normas del IRNR, lo cual en muchos supuestos conducirá a su no tributación efectiva, ya por estar exentas, ya por considerarse no obtenidas en territorio español. Este será el caso de las rentas exentas a las que se refiere el art. 14 TRLIRNR, o el de las rentas que se consideran «no obtenidas» en España con arreglo al art. 13 TRLIRNR o al art. 118 TRLIS⁴⁵. Tampoco puede perderse de vista que los sujetos que opten por la tributación por el IRNR, con arreglo al art. 93 LIRPF, no están

⁴⁵ En relación con los dividendos distribuidos con cargo a rentas exentas por parte de una ETVE.

comprendidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la transparencia fiscal internacional, con todo lo que ello conlleva. Asimismo, el art. 93 LIRPF no ha previsto ninguna cláusula específica que limite su ubicación por residentes de países y territorios calificados como paraísos fiscales que se desplacen a territorio español. La falta de cláusulas que salvaguarden la correcta y no abusiva aplicación del régimen de impatriados, ciertamente, puede permitir que se produzcan resultados poco deseables en un sistema tributario moderno.

2.2.D. Requisitos cuantitativos. (La modificación introducida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de PGE para 2010)

El art. 93 de la LIRPF ha experimentado una modificación importante a raíz de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (Disposición Final Decimotercera.Uno). Dicho cambio normativo se ha producido añadiendo en la letra f) del citado precepto legal un nuevo requisito adicional a los ya existentes, exigiendo para la aplicación del régimen de impatriados «Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales».

No obstante lo anterior, la misma Ley 26/2009, a través de su Disposición Final Decimotercera.Dos, ha añadido una nueva Disposición Transitoria 17ª a la LIRPF, limitando los efectos de dicha condición cuantitativa a los contribuyentes que se desplacen a territorio español con posterioridad al 1 de enero de 2010. De ese modo, aquellos que los hubieran hecho antes de esa fecha podrán aplicar el régimen especial de impatriados con arreglo a la redacción del art. 93 en vigor a 31 de diciembre de 2009⁴⁶.

Es decir, la Ley 26/2009 ha introducido dos modificaciones relevantes en el régimen de impatriados. Por un lado, se ha establecido una nueva condición material para poder aplicar el régimen de impatriados (el límite cuantitativo de las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos sea inferior a 600.000 euros anuales) que se aplicará con efectos de 1 de enero de 2010, esto es, desplegando su eficacia en los

⁴⁶ Vid. consulta de la DGT V0165-10, de 4 de febrero de 2010.

períodos impositivos del IRPF que se inicien a partir de tal fecha. Por otro lado, se ha articulado una cláusula de salvaguardia (*grandfather clause*) referida a los trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010. Así, los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010 podrán aplicar el régimen especial previsto en el art. 93 LIRPF conforme a la redacción del citado precepto en vigor a 31 de diciembre de 2009. Básicamente, esta *grandfather clause* limita los efectos de retroactividad impropia que puede tener la reforma material del régimen de impatriados (el límite cuantitativo) sobre aquellos sujetos que ya venían aplicándolo con anterioridad a la reforma sin estar sujetos a tal requisito. Con ello se protege la confianza legítima de tales contribuyentes y se refuerza en cierta medida la seguridad jurídica, en el sentido de estabilidad del ordenamiento tributario. A su vez, esta cláusula se proyecta igualmente sobre aquellos trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010. El ámbito de aplicación de esta salvaguardia pretende proteger, a nuestro entender, a trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a tal fecha que no hubieran tenido ocasión de aplicar el régimen. Es decir, la cláusula cubre a ambos tipos de trabajadores desplazados, los que ya venían disfrutando del régimen de impatriados y aquellos que sin haberlo disfrutado (ya por razones temporales, ya por no haber optado por su aplicación) se han re-localizado en territorio español y reúnen los requisitos para la aplicación futura del mismo a partir del 1 de enero de 2010. A estos efectos, no resulta diáfana la expresión «trabajador desplazado», ya que se trata de un término no definido desde el punto de vista fiscal. En este sentido, no puede entenderse esta expresión en sentido equivalente a residente fiscal. A nuestro juicio, tal cláusula debería poder amparar a los sujetos que se hayan desplazado a territorio español para desempeñar en España su actividad por cuenta ajena. En último análisis estamos ante una cuestión de prueba que puede acreditarse a través de todos los medios admisibles en Derecho como, por ejemplo, el contrato de trabajo, empadronamientos, alta seguridad social, etc.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, varias son las cuestiones que suscita el nuevo requisito cuantitativo que resulta aplicable a los trabajadores desplazados que no puedan beneficiarse del

régimen transitorio (normativa IRPF de 2009), algunas de las cuales se pondrán de manifiesto de manera especial con la aplicación práctica del mismo.

En primer lugar, tal y como ya se ha puesto de relieve por los autores que han abordado esta modificación, podría cuestionarse la propia constitucionalidad de la misma si se entiende que en este caso no existe habilitación legal (art. 134.7 CE) para introducir «ex novo, un límite que antes no existía, o si se prefiere, restringir el ámbito de aplicación de un régimen especial»⁴⁷.

Por otra parte, y más allá de las dudas que suscita este tema han de ponerse de relieve algunos de los interrogantes que cabe plantear a la vista de la lectura de la nueva letra f) del art. 93 LIRPF. Así, en primer lugar, ha de plantearse qué es lo que debe entenderse por «retribuciones previsibles», toda vez que la ley no aclara este término.

A nuestro juicio, partiendo del hecho de que tales retribuciones han de derivar del contrato de trabajo, debe entenderse que su aplicación se extenderá a cualquier tipo de retribución, dineraria o en especie, fija o variable. Pues bien, en relación con estas últimas pueden plantearse problemas de interpretación cuando el impatriado es retribuido parcialmente con la entrega, por ejemplo, de bonos o acciones de la empresa contratante. En estos supuestos, en los que la retribución puede generarse a lo largo de varios períodos impositivos, no cabe deducir de la letra de la ley si la misma debe imputarse únicamente al período en el que se haga efectivo el rendimiento o si, por el contrario, éste debe prorratearse teniendo en cuenta el período total en el que se ha generado la retribución. No parece que una planificación y contractualización de la obtención de tales retribuciones, en el sentido de situarlas por debajo del umbral de los 600.000 euros anuales, debiera plantear problemas, siempre que se observaran las reglas de imputación temporal y de operaciones vinculadas.

Por otra parte, y en lo que respecta al término «previsibles», tampoco la ley aporta definición alguna sobre el significado con el que el mismo haya de interpretarse. En ese sentido la doctrina considera que podría atenderse «a las retribuciones percibidas en el ejercicio

⁴⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (ley Beckham), Portugal y Reino Unido”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2009, p. 7.

inmediato anterior, tal y como se hace en materia de retenciones (...), si bien, por ejemplo, en el primer ejercicio de desplazamiento, la retribución del año anterior puede no ser un parámetro en absoluto comparable»⁴⁸. A mayor abundamiento ha de tenerse en cuenta, como también se ha destacado⁴⁹, que esta previsibilidad tendrá un efecto decisivo sobre las retenciones, que el empleador practicará en función de esta «previsibilidad» al 24% o, en su caso, al tipo marginal. Teniendo en cuenta lo anterior, y dado el carácter provisional de las mismas a la espera de conocer los rendimientos que efectivamente percibirá el impatriado, cabe esperar que las retenciones ser regularicen en el sentido indicado por el Reglamento del IRPF.

En tercer lugar, ha de repararse también en la exigencia legal en virtud de la cual, para aplicar el régimen de impatriados, «en cada uno de los períodos en que se aplique el régimen» no puede superarse el citado límite de renta. Este inciso ha provocado ya algunas reacciones entre la doctrina, que se ha cuestionado si el hecho de superar el límite de los 600.000 euros en alguno de los ejercicios posteriores a aquel en el que se optó por este régimen, por ejemplo, tres años después de haberse desplazado a nuestro país, hace perder al impatriado su condición de tal en ese ejercicio y en los siguientes, o si esta situación provoca dicha pérdida desde el inicio del desplazamiento. En esta cuestión, tal y como se ha señalado, parece que debería descartarse dicha aplicación retroactiva, aunque sería conveniente una manifestación al respecto, al menos, desde la Administración tributaria⁵⁰. Téngase en cuenta que, reparando en primer lugar en el carácter de impuesto periódico y de devengo anual del IRPF, no tendría mucho sentido tal aplicación retroactiva. Por otra parte, superar el referido umbral cuantitativo no debería tener consecuencias diferentes a las que acarrea el incumplimiento, en un ejercicio impositivo concreto, de cualquier otro de los requisitos exigidos por el art. 93 LIRPF para que pueda aplicarse el régimen de impatriados. Pues bien, analizando el posible incumplimiento de esas otras condiciones impuestas por el citado precepto, la DGT no alude en ningún caso a la posibilidad

⁴⁸ DÍAZ-SÚNICO, G.: «Una vuelta de tuerca a la 'Ley Beckham'», *Quincena Fiscal*, nº 4, 2010, p. 95.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ DÍAZ-SÚNICO, G.: «Una vuelta de tuerca a la 'Ley Beckham'», *op. cit.*, p. 96.

de que ello pueda tener efectos retroactivos, sopesando en cada caso únicamente «la continuidad en la posible aplicación del mencionado régimen especial»⁵¹.

Al margen de las dificultades de interpretación que puede suscitar la lectura del nuevo apartado f) del art. 93 LIRPF, la aplicación de este requisito puede generar situaciones paradójicas en la práctica no fáciles de justificar, tal y como ya se ha puesto de relieve. En ese sentido se podría dar el caso de que «un trabajador desplazado bajo el régimen especial y con un salario bruto de 590.000 euros ganaría en términos netos aproximadamente 90.000 euros más que un trabajador con un salario bruto de 610.000 euros en las mismas circunstancias, pero que ha perdido el privilegio de tributar bajo el régimen especial por superar el límite previsto»⁵².

Para evitar este tipo de situaciones quizás hubiera sido más equitativo un sistema centrado en una escala progresiva de tipos de gravamen especial para los sujetos que, con arreglo al resto de los requisitos previstos, tengan la condición de impatriados, toda vez que con ello se evitarían, en gran parte, situaciones como la descrita.

Además de todo lo anterior, no puede pasarse por alto las consecuencias que el nuevo requisito puede tener en orden a coadyuvar a lograr lo que es, precisamente, el objetivo o razón de ser del propio art. 93 LIRPF. Piénsese que, originariamente, dicho régimen se arbitró con la finalidad de intentar atraer a nuestro país a trabajadores altamente cualificados con el fin de contribuir a dotar a las empresas españolas de la necesaria competitividad en el marco de una economía fuertemente globalizada. Siendo precisamente la «mejora de la competitividad» uno de los objetivos prioritarios de la tan debatida Ley de Economía Sostenible, no parece acertado introducir limitaciones como la que acabamos de comentar, sobre todo cuando en el Derecho Comparado⁵³ los Estados no dejan de introducir políticas claramente favorables a atraer a sus respectivos territorios a profesionales de alto

⁵¹ Vid. DGT V2411-08, de 16 de diciembre de 2008.

⁵² Vid. MATÍN DEL YERRO, E.: “Modificación del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a España. Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado”, *Actualidad Jurídica*, Deloitte, enero 2010, p. 35.

⁵³ Véanse las referencias que al régimen de impatriados en el Derecho Comparado realiza FALCÓN Y TELLA, R.: “Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y Reino Unido”, *op. cit.*, pp. 8-10.

nivel, lo cual, evidentemente, sitúa a nuestro país en una posición comparativamente poco competitiva, extremo que, sin duda, será tenido en cuenta tanto por los trabajadores como por sus empleadores⁵⁴.

A la vista de los problemas que puede plantear la reforma operada por la Ley 26/2009, así como otros que hemos ido exponiendo a lo largo de esta obra, pensamos que quizás haya llegado el momento de replantear de forma global la actual configuración del régimen de impatriados, de forma que su fisonomía resulte más consistente técnicamente desde un punto de vista de la imposición personal y de la fiscalidad internacional, lo cual no está reñido con su competitividad y finalidad impatriadora. Pensamos que regímenes, como el recientemente adoptado en Portugal (2009)⁵⁵ o en Países Bajos, aportan modelos técnicamente más acabados y competitivos, lo cual contribuye a lograr en mejor medida sus objetivos de política económica. Si lo que se pretende es arbitrar un régimen especial con esta finalidad, no hay duda que deben establecerse reglas de aplicación general que resulten más claras, de suerte que las limitaciones (o abusos que quieran prevenirse) deben establecerse no tanto a través de requisitos generales de complejo cumplimiento (como es el caso del límite cuantitativo) sino de otro tipo de normas cuyo alcance sea más preciso (o si se quiere previsible). Así, por ejemplo, en Portugal se limitó la aplicación del régimen de impatriados por la vía de establecer una lista de «profesiones» o «puestos de tipo técnico» a los que resulta aplicable, considerando que los trabajadores contratados en tales puestos desempeñaran actividades generadoras de valor añadido para la economía portuguesa.⁵⁶

⁵⁴ Vid. CAÑÓN ROMO, E.: "Novedades en la aplicación del régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a España", *El Economista*, 4/1/2010, www.economista.es.

⁵⁵ El régimen de impatriados portugués tan solo requiere que el trabajador/profesional desplace a territorio portugués su residencia, y no haya sido residente fiscal en los 5 años anteriores. La renta del trabajo de fuente portuguesa y la renta empresarial/profesional se grava a un tipo proporcional del 20%, y la renta extranjera le resulta aplicable una exención con progresividad (si media un CDI o se demuestra el gravamen extranjero sobre la misma). Vid. ALMEIDA FERNANDES, J. y PEREIRA, A.: "Government Lists professions eligible for non-habitual resident tax regime", *Tax Notes International*, vol. 57, nº 3, 2010, p. 239.

⁵⁶ Véase la Orden nº 12/2010, de 7 de enero, del ministerio de finanzas portugués. Entre las profesiones recogidas en la lista se encuentran: arquitectos, ingenieros, geólogos, artistas, auditores, consultores fiscales, médicos, profesores de universidad, profesionales técnicos (informáticos, diseñadores, biotecnólogos, etc.), gerentes y directores de empresas, ejecutivos sénior. No hay referencia alguna a deportistas. Vid. ALMEIDA FERNANDES, J. y PEREIRA, A.: "Government Lists professions eligible for non-habitual resident tax regime", *op. cit.* p. 239.

2.3. El ejercicio del derecho de opción articulado en el art. 93 LIRPF

2.3.A. Aspectos materiales

Llegados a este punto, y tras analizar los requisitos subjetivos, objetivos y temporales a los que el legislador ha sometido el derecho de los «impatriados» a optar por tributar conforme a las reglas del IRNR, es evidente que se ha arbitrado para un determinado tipo de contribuyentes una facultad de la que podrán valerse o no, según convenga a sus intereses.

Entendemos que la redacción del art. 93 LIRPF permite a los contribuyentes optar, y por tanto cambiar de régimen, durante el período impositivo de cambio de residencia y los cinco siguientes. Por tanto, el ejercicio de la opción en un período impositivo por la tributación por el IRNR no vincula al contribuyente en relación con la tributación en los períodos impositivos posteriores. Tal ausencia de restricciones en el ejercicio de la opción puede abrir importantes vías de planificación fiscal, especialmente en relación con rentas que no tengan la calificación de rentas del trabajo. Quizás hubiera sido conveniente limitar el derecho de opción en el sentido de obligar a mantener el régimen tributario por el que se ha optado.

Por otro lado, consideramos que si durante el período en el que puede ejercitarse la opción se producen cambios de circunstancias que implican la no concurrencia de los requisitos establecidos en el art. 93 LIRPF, tal derecho de opción dejaría de existir. Así, por ejemplo, el hecho de que el trabajador desplazado deje de prestar servicios por cuenta ajena para una empresa o entidad residente impide el ejercicio de tal opción.

Del mismo modo, ha de entenderse que allí donde el trabajador desplazado a España abandonara el territorio nacional durante el plazo de ejercicio de la opción y, como consecuencia, perdiera su condición de residente español, perderá igualmente tal derecho de opción, sin que el plazo de cinco años pueda considerarse suspendido. Es decir, el retorno a España de tal trabajador no rehabilita tal derecho de opción, aunque ello no impida que, si reúne los requisitos exigidos por la ley, pueda volver a ser residente. Así las cosas, allí donde perdiera tal condición, perdería también su derecho a ejercitar su opción en ejercicios posteriores, salvo que su desplazamiento se produjera diez años más tarde. Quizás en este punto la norma podría haber sido más flexible, a la vista de la alta movilidad de los trabajadores de grupos

de empresas multinacionales. La norma española tampoco aclara la incidencia que pueden tener en este ámbito los CDI, de suerte que la aplicación de la regla de resolución de casos de doble residencia fiscal del art. 4.2 MC OCDE puede implicar que un trabajador calificado como residente fiscal con arreglo a la legislación fiscal española sea calificado como «no residente» en España y residente fiscal de otro Estado contratante.

2.3.B. Aspectos procedimentales

Para abordar esta cuestión debemos referirnos especialmente al RIRPF de 2007 (arts. 116 y ss.), así como a la Orden Ministerial 848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF para impatriados, y de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen.

De acuerdo con esas normas, el ejercicio de la opción debe realizarse presentando el modelo facilitado a esos efectos por la Administración en el plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, o en la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social del país de origen.

A esos efectos, además de la fecha señalada así como la de entrada en territorio español, la comunicación debe reflejar una serie de datos tales como los relativos a la identificación del trabajador así como la del empleador y, en su caso, de la empresa o entidad residente en España o del establecimiento permanente para el cual se presten los servicios, además de incluirse los aspectos relacionados con el trabajo que se va a desarrollar tales como la descripción de la actividad laboral, el centro de trabajo, la dirección del mismo, la duración del contrato y, si procede, la duración de la orden de desplazamiento.

La Administración, en los diez días hábiles siguientes a la presentación de la citada comunicación expedirá, si procede, un documento acreditativo en el que conste el ejercicio de la opción, documento que servirá al interesado para justificar su condición de contribuyente por el régimen especial de trabajadores desplazados especialmente ante las personas o entidades obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta.

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, puede deducirse que el impatriado puede comunicar la opción de tributar por este régimen antes incluso de cumplir efectivamente todos los requisitos que el art. 93 LIRPF considera indispensables para ello. Téngase en cuenta a estos efectos que si el plazo máximo para presentar la citada comunicación es de seis meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad, el trabajador puede no haber cumplido la condición de residente en los términos en los que se requiere por el citado precepto legal.

Así pues, el documento que en su caso pueda expedir la Administración habrá de entenderse como un justificante de la opción del trabajador desplazado cuyos principales efectos se despliegan respecto de las retenciones que hayan de practicarse a ese sujeto. Sin embargo, no podrá entenderse como un pronunciamiento definitivo por parte de la Administración⁵⁷ sobre el derecho a aplicar este régimen, toda vez que el mismo está sujeto a una serie de requisitos subjetivos, objetivos y temporales que deben ser posteriormente acreditados por los contribuyentes y cuyo incumplimiento provocará la exclusión del régimen en el período impositivo en el que se produzca el mismo, situación que debe ser comunicada tanto a la Administración como a los sujetos retenedores.

No obstante lo anterior, respecto de las condiciones apuntadas ha de tenerse en cuenta que, al tratarse de cuestiones fácticas y también cuestiones de calificación, las autoridades fiscales podrían lógicamente denegar la concurrencia de los presupuestos de aplicación del art. 93 LIRPF, de suerte que tal resolución debería ser impugnable. Sin embargo, consideramos que tal denegación no puede sustentarse en un rigor excesivo en las exigencias probatorias requeridas al contribuyente, allí donde éste haya desplegado un esfuerzo probatorio razonable y de buena fe que pudiera ser verificado o completado por las autoridades fiscales españolas empleando sus potestades administrativas, entre las que se cuenta la solicitud de suministro de información a autoridades fiscales extranjeras en virtud de normas de asistencia administrativa mutua internacional.⁵⁸

⁵⁷ Vid. MARTÍN-ABRIL CALVO, D.: «El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de “impatriados”, *Carta Tributaria*, nº 16, 2005, p. 14.

⁵⁸ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000.

Además de los aspectos relacionados con el ejercicio y exclusión de la opción, el RIRPF también contempla el modo en que aquellos sujetos que hubiesen optado en su momento por acogerse al régimen especial de impatriados, podrán renunciar al mismo, renuncia que debe realizarse antes de que comience el año natural (mes de noviembre o diciembre) en el que deba surtir sus efectos y que, además, significará para el contribuyente la imposibilidad de volver a optar por su aplicación.

Teniendo en cuenta que la renuncia vendrá dada normalmente por razones de eficiencia fiscal, la anticipación temporal que requiere obliga a un esfuerzo de planificación fiscal relevante o a soportar las consecuencias en términos de coste fiscal de una falta de planificación⁵⁹.

2.3.C. Cuestiones relativas al régimen de Seguridad Social del impatriado

Como acaba de exponerse en el epígrafe anterior, el ejercicio de la opción de tributación de los impatriados debe realizarse mediante comunicación dirigida a la Administración tributaria, que deberá presentarse en un plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta 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.

Es precisamente la referencia expresa a los aspectos que desde el punto de vista de la Seguridad Social afectan a los impatriados, lo que nos lleva a realizar un breve examen de dicha cuestión, habida cuenta de las importantes consecuencias que de ello se derivan tanto para el trabajador como para el empresario. En ese sentido debe tenerse en cuenta que las normas de Seguridad Social operan como normas de formación de derechos a lo largo del tiempo, por lo que sus consecuencias son mucho más complejas que las que pueden derivarse de aspectos tales como la norma laboral encargada de regular el contrato de trabajo, que normalmente se agota en el momento de la ejecución del mismo y cuyo examen se sitúa extramuros de este trabajo. Ciertamente, en los desplazamientos transnacionales de trabajadores conviene tener

⁵⁹ Cfr. NÚÑEZ, I.: «Rodaje práctico del régimen de impatriados», *Aranzadi JP*, nº 12, 2005, p. 53.

muy presentes los conflictos que pueden plantearse habida cuenta de la existencia de una gran variedad de regímenes jurídicos nacionales caracterizados por niveles de protección social muy diferentes, de donde derivan inconvenientes tanto para los trabajadores como para los empresarios que de ellos dependen⁶⁰.

Pues bien, centrando el tema en torno a los problemas de Seguridad Social que pueden generarse para el trabajador que se desplaza a nuestro país para desarrollar una actividad laboral, ha de atenderse, principalmente, a cuestiones tales como la ley que resulta aplicable o la forma de preservar los derechos adquiridos o bien aquellos que están en curso de adquisición. Ciertamente, será necesario que tanto el trabajador como el empleador conozcan cuál es el sistema nacional de Seguridad Social aplicable al que aquél debe afiliarse, cotizar o, en su caso, dirigirse para exigir el reconocimiento y cálculo de las prestaciones de las que sea acreedor. En estos supuestos, si no se adopta una solución expresa al respecto, pueden originarse conflictos de leyes, tanto positivos, cuando varias normas nacionales resultasen aplicables a un mismo trabajador, como negativos, en los casos en los que ninguna norma nacional fuere aplicable al supuesto concreto.

En ese sentido ha de tenerse en cuenta que las legislaciones nacionales de Seguridad Social suelen tener un carácter territorialista, por lo que la conservación de los derechos en curso de adquisición, e incluso de los ya adquiridos, puede verse cuestionada cuando un Estado sujeta dichas circunstancias a extremos tales como la residencia o el desempeño del trabajo de los beneficiarios en su propio territorio.

Pues bien, desde ese punto de vista resultará determinante conocer cuál es el país de origen del trabajador impatriado, toda vez que, dependiendo de dicha circunstancia, habrá que atender a la regulación incluida a esos efectos en las normas de carácter comunitario, o en su caso internacional, existentes para coordinar los problemas de Seguridad Social por los que pueden verse afectados los trabajadores que se desplazan a otros países para desarrollar su actividad laboral. Por el contrario, si el Estado del que procede el trabajador no pertenece al entorno comunitario o, aun en ese caso, no tiene firmado

⁶⁰ Vid. sobre el tema, CASAS BAAMONDE, E. y DEL REY GUANTER, S.: *Desplazamientos de trabajadores y prestaciones de servicios transnacionales*, CES, Madrid, 2002.

con nuestro país ningún convenio o tratado internacional válido para coordinar las legislaciones de Seguridad Social de ambos países, habrá que aplicar la normativa nacional vigente respecto de la protección que a esos efectos se confiere a los extranjeros.

A todas estas situaciones haremos referencia a continuación, sistematizando la cuestión precisamente, en torno a la normativa que sobre la materia de Seguridad Social resulte aplicable en cada caso.

2.3.C.1. Pautas generales de coordinación en la normativa comunitaria e internacional de Seguridad Social

Al igual que sucede en el ámbito estrictamente fiscal, y como ya podrá intuirse de lo apuntado hasta el momento, el desplazamiento de trabajadores extranjeros a España para desarrollar aquí una actividad laboral, es una cuestión enormemente casuística también en lo que se refiere a la materia de Seguridad Social. Frente a esta situación es aconsejable comenzar poniendo de relieve aquellas cuestiones comunes que pueden afectar a tales trabajadores, dependiendo del tipo de normas que en cada caso resulten aplicables.

En esa línea vamos a referirnos en primer lugar, a los principios e instrumentos básicos de coordinación utilizados tanto por la normativa comunitaria aplicable al respecto, como por los tratados y convenios internacionales que España ha ratificado al respecto, ya que estos constituyen las pautas generales que dichas normas toman en consideración con carácter general para resolver la gran cantidad de conflictos que pueden ponerse de manifiesto en materia de Seguridad Social para un trabajador transnacional en relación con la ley aplicable en cada caso.

En ese sentido, habrá que atender, en primer lugar, a los puntos de conexión a los que generalmente atienden tales normas para determinar cuál será en cada caso la legislación aplicable. Desde esta perspectiva cabe destacar que la regla general respecto de la afiliación-cotización pasa por la aplicación de la Ley del lugar de trabajo, regla general exceptuada en muchas ocasiones cuando el desplazamiento del trabajador es temporal, en las condiciones a las que después nos referiremos. Así pues, la aplicación del principio *lex loci laboris*, cuyo principal efecto es fortalecer el vínculo del extranjero al país de acogida, sitúa al principio

de territorialidad como regla general, algo por otra parte habitual en las legislaciones nacionales de los diferentes Estados⁶¹. No obstante lo anterior, dicho principio resulta en muchos casos matizado en la práctica convencional, y con mayor rigor técnico en la normativa comunitaria e internacional en materia de Seguridad Social, con el fin principal de tratar de evitar la desprotección relativa que podría derivarse de la aplicación rigurosa de aquél para determinados colectivos de personas, entre las cuales se hallan los trabajadores desplazados.

Por otra parte, las normas comunitarias e internacionales de coordinación tienen un objetivo fundamental, cual es el de lograr la igualdad de trato entre ciudadanos afectados por las normas de coordinación. Desde esta perspectiva, las normas comunitarias recogen la igualdad de trato como principio medular de la coordinación en materia de Seguridad Social, extremo que se traduce en una reciprocidad global que supera ampliamente la reciprocidad puntual, prestación a prestación, aplicada en los convenios bilaterales firmados sobre esta materia. Si bien ha de tenerse en cuenta también que los tratados internacionales más evolucionados avanzan en la línea comunitaria, introduciendo ya cláusulas que prohíben toda discriminación por razón de nacionalidad, de tal modo que el Sistema de Seguridad Social aplicable debe otorgar a los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de la norma de coordinación, el mismo trato que a sus propios trabajadores nacionales no desplazados.

A mayor abundamiento, algunas normas de coordinación utilizan técnicas de asimilación de condiciones de tal forma que en el caso de trabajadores desplazados se crea la ficción jurídica de considerar que los mismos han cumplido las condiciones establecidas en la norma nacional de Seguridad Social, cuando realmente sólo se han cumplido «condiciones análogas» en un sistema legal foráneo. Una de las consecuencias más importantes de dichas asimilación es la denominada totalización, con la que se otorga protección a los derechos en curso de adquisición de los trabajadores que se desplazan a trabajar a otro Estado cuando la adquisición del derecho se supedita al cumplimiento de un período de carencia. Ciertamente, la totalización de los períodos

⁶¹ Vid. en ese sentido, el art. 7.1 de la LGSS.

de seguro se traduce en un complemento indispensable para determinar, tanto la propia adquisición del derecho, como el alcance de la prestación a percibir, teniendo en cuenta, a efectos del cómputo de periodos de carencia y del cálculo de las prestaciones, todas las cotizaciones efectuadas en todos los países en los que un sujeto pueda haber trabajado.

En relación con la conservación de los derechos ya adquiridos, es frecuente en las normas de coordinación el establecimiento de disposiciones que permite la «exportación de prestaciones» reconocidas en el seno de un sistema nacional de Seguridad Social a los Estados a los que sea de aplicación la norma internacional de coordinación, con lo que se permite la percepción de las prestaciones causadas en un país distinto al del reconocimiento del derecho. Con ellas trata de impedirse que un cambio de residencia del beneficiario a otro Estado distinto del deudor de una prestación cuyo derecho ya se ha adquirido provoque la caducidad o suspensión de tales derechos, o la alteración de cualquier modo de su cuantía.

Por último, y estrechamente relacionado con todo lo anterior, el principio de colaboración administrativa viene a cumplir las exigencias de comunicación entre las distintas instituciones nacionales implicadas, ya que ese es el único modo de dar efectividad a las técnicas de coordinación implantadas a nivel comunitario e internacional. Dicho principio se ha traducido tanto en la creación en la Comisión Europea de un órgano específico para llevar a cabo tal coordinación entre administraciones, como en el establecimiento a nivel nacional de técnicas de colaboración instrumental entre diferentes Administraciones nacionales, como sucede en nuestro caso al amparo de los arts. 61 y 63 LGSS.

Pues bien, teniendo en cuenta esas premisas básicas hemos de referirnos a las consecuencias que en materia de Seguridad Social puede acarrear para un trabajador adquirir el estatus de impatriado en nuestro país. Para ello hemos de analizar las diferentes situaciones que pueden generarse dependiendo del lugar de residencia del trabajador con carácter previo a la adquisición de la condición de residente en territorio español, condición esta que, como sabemos, es imprescindible para que pueda aplicarse el art. 93 de la LIRPF.

2.3.C.2. Trabajadores a los que resulta de aplicación la normativa comunitaria de coordinación

En aquellos casos en los que el desplazamiento del trabajador tenga lugar entre Estados miembros de la Unión Europea, países pertenecientes al Espacio Económico Europeo y Suiza, serán de aplicación básica los Reglamentos Comunitarios en materia de Seguridad Social, 1408/71 y 883/2004⁶², que también como norma general sustituyen a los convenios internacionales preexistentes.

En virtud de dicha normativa, aquellos trabajadores que se desplazan entre los países mencionados están sometidos, como norma general, a la legislación de Seguridad Social del país donde realizan dicha actividad laboral, donde, por tanto, deben afiliarse y cotizar. Como ya señalamos anteriormente, la también llamada «*lex loci laboris*» opera como principal punto de conexión en estos casos para solucionar los conflictos de legislaciones que pueden ponerse de manifiesto como consecuencia de los desplazamientos transnacionales de trabajadores.

De ese modo, los sujetos que adquieran a efectos del IRPF la condición de impatriados quedarán sometidos, como regla general, a la legislación española de Seguridad Social. La fecha de inicio de la actividad laboral que conste en el alta en la Seguridad Social en España será, precisamente, la que marque el comienzo del cómputo del plazo máximo de seis meses que, a partir de entonces, tiene el impatriado para ejercitar la opción de tributar por el IRNR.

No obstante lo anterior, lo cierto es que el propio art. 116 RIRPF permite también el ejercicio de dicha opción en ese mismo plazo, pero a contar desde la fecha de inicio de la actividad que conste en la documentación que le permita «el mantenimiento de la legislación de la Seguridad Social de origen». Se introduce así una salvedad a la regla general en esta materia, excepción acorde con las excepciones que, a su vez, introduce la normativa comunitaria de coordinación de la Seguridad Social respecto de los allí denominados «trabajadores desplazados».

En ese contexto se entiende por trabajador desplazado aquel que permanece en otro Estado miembro para realizar su actividad laboral

⁶² El Reglamento CE/883/2004, constituye normativa vigente sobre la materia, aunque no aplicable ya que su aplicación efectiva está diferida hasta que se apruebe un Reglamento de desarrollo en sustitución del Reglamento CEE /574/72.

durante un «tiempo limitado», expresión que se ha concretado fijando como tope máximo de duración previsible el plazo de doce meses, límite este que podrá prorrogarse automáticamente durante otros doce meses⁶³.

Así las cosas, se permite excepción la aplicación de la ley del lugar de trabajo por un total de 24 meses, que incluso podrían ampliarse mediante un acuerdo entre las instituciones competentes de los Estados miembros involucrados en el desplazamiento, acuerdos cuya duración media total suele ser de cinco años como máximo⁶⁴.

Estas deben ser las circunstancias temporales que los impatriados deben atender en sus desplazamientos, de forma que sólo aquellos que no superen los citados límites pueden mantener el régimen de afiliación-cotización a la Seguridad Social del país de origen.

Dichas excepciones a la regla general apuntada se traducen en una excepción al principio de territorialidad de las prestaciones, cuyo significado deriva de la necesidad de conectar el derecho de libre circulación de trabajadores con la coordinación comunitaria en materia de Seguridad Social. En ese sentido, ha de tenerse en cuenta como prioridad la conservación de los derechos adquiridos, en el sentido de tratar de impedir que un trabajador migrante pierda o vea reducidos los derechos que hubiese consolidado en un Estado miembro como consecuencia del ejercicio del derecho a la libre circulación. En esa línea se mantiene el TJCE actualmente y a la espera de la aplicación efectiva del Reglamento 883/2004, mucho más sencillo al eliminar gran parte de las complejidades que se derivan de la actual normativa comunitaria aplicable al respecto⁶⁵.

Al hilo de la incidencia que la normativa comunitaria de coordinación a la que hemos aludido tiene sobre los derechos de los ciudadanos de la Unión, resultan muy ilustrativos los pronunciamientos del TJCE en su reciente Sentencia de 23 de abril de 2009. En ella, como veremos, se invocan muchas de las pautas generales de coordinación antes mencionadas, que en este caso sirven de argumentos al Tribunal para fundamentar para necesidad de conectar la aplicación de dicha normativa con la de

⁶³ Esta es la regulación que recoge el Reglamento 1408/71. Sin embargo, el nuevo Reglamento comunitario, todavía inaplicable, amplía ya dicho periodo inicial a los dos años.

⁶⁴ Vid. art. 17 Reglamento CEE 1408/71.

⁶⁵ Vid. PÉREZ CAMPOS, A.: «Libre circulación y Seguridad Social: Alcance de las excepciones a la regla de conservación de los derechos adquiridos. BIB 2008/767», *Aranzadi Social*, 2008.

preservar la igualdad de trato entre los nacionales comunitarios que hacen uso, no ya del derecho a la libre circulación de trabajadores, sino del derecho a circular y residir libremente en cualquier Estado miembro. En ese sentido, el asunto sobre el que se manifestó el Tribunal en este caso se refería a una persona que habiendo ejercido toda su actividad laboral en Alemania, hace uso de su derecho a residir en otro Estado, Polonia en este caso, tras haberse jubilado y sin intención de desarrollar en este último país actividad laboral alguna.

En ese contexto se plantea la posibilidad de que el sujeto afectado pueda aplicar en el impuesto sobre la renta polaco la deducción de las cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad que se retienen en Alemania, país desde el que se abonan las dos prestaciones de jubilación que percibe, extremo que sí contempla la normativa polaca respecto de su impuesto sobre la renta, pero sólo para el caso de que dichas cotizaciones se abonen en tal Estado miembro. De este modo el interesado no podrá aplicar dicha ventaja fiscal, ya que las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en Polonia se han abonado en el marco del régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro, en este caso Alemania.

Pues bien, en este caso el Tribunal apunta que «la normativa de Derecho derivado que coordina los sistemas de Seguridad Social de los Estados miembros tiene como objetivo proteger los derechos sociales de las personas que se desplazan en el interior de la Unión Europea y garantizar que su derecho al beneficio de las prestaciones de la seguridad social no se vea afectado por el hecho mismo de ejercitar su libertad de circulación». Partiendo de esta premisa, el Tribunal recuerda que «el hecho de que los Estados miembros no tengan la facultad de determinar en qué medida su propia legislación o la de otro Estado miembro es aplicable, ya que están obligados a observar las disposiciones de Derecho comunitario en vigor, impide a un Estado miembro, mediante medidas fiscales, en realidad se proponga compensar la no afiliación y la no percepción de cotizaciones a su régimen de seguridad social»⁶⁶.

Todo ello permite al Tribunal concluir que la normativa comunitaria se opone a la normativa de un Estado que vincule la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al

⁶⁶ Vid. Sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher (Asunto C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 64).

seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las mismas se abonen en dicho Estado miembro con arreglo al derecho nacional, denegando la concesión de tal ventaja cuando las cotizaciones deducibles se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro. Con esta conclusión, el Tribunal aplica sin paliativos el principio de coordinación incardinado en la normativa comunitaria de Seguridad Social en virtud del cual no cabe en esta materia ningún tipo de discriminación por razón de nacionalidad entre los ciudadanos de la Unión.

Esta representa, sin duda, una cuestión de interés a tener en cuenta por todos aquellos impatriados que, habiendo desarrollado su actividad laboral en nuestro país durante un largo período de tiempo, deciden regresar a sus países de origen, siempre en el contexto de la Unión Europea.

2.3.C.3. Trabajadores procedentes de terceros Estados con Convenio

Hasta el momento hemos hecho referencia a la regulación comunitaria en materia de Seguridad Social aplicable a los supuestos de desplazamientos hacia España de trabajadores procedentes de países en los que aquélla resulte aplicable. Sin embargo, como ya se ha adelantado, en el marco de la Seguridad Social española hay dos vías más de regulación que deben barajarse cuando el impatriado procede de un país diferente a aquellos a los que resulta de aplicación la citada normativa comunitaria. En primer lugar, la que deriva de convenios o tratados internacionales en materia de Seguridad Social que será aplicable a los extranjeros que se desplacen a nuestro país procedentes de un Estado en el que no resulte aplicable la citada normativa comunitaria, pero que sí haya firmado con España un tratado o convenio internacional sobre coordinación de Seguridad Social. Por último, habrá que atender también a la situación por la que se verán afectados aquellos impatriados que procedan de una país al que no resulte de aplicación ni la normativa comunitaria ni la internacional sobre esta cuestión.

Por lo que atañe al primero de esos supuestos, habrá que atender a la normativa aplicable a aquellos trabajadores que se desplazan a nuestro país desde un Estado fuera de la Comunidad Europea, Espacio Económico Europeo o Suiza, con el que, sin embargo, España tiene suscrito un convenio internacional en la materia. Pues bien, por lo que aquí interesa, en líneas generales puede afirmarse que estos instrumentos

internacionales parten de los mismos principios y pautas de coordinación en materia de Seguridad Social que la normativa comunitaria a la que antes hemos hecho referencia, por lo que allí nos remitimos teniendo especialmente en cuenta la prioridad que también en este contexto se otorga a la protección de los derechos de Seguridad Social adquiridos o en curso de adquisición de los trabajadores desplazados.

2.3.C.4. Impatriados procedentes de países extracomunitarios sin Convenio

En materia de Seguridad Social, aquellos trabajadores extranjeros que se desplacen a trabajar en nuestro país en el contexto del régimen de impatriados y no procedan de uno de los países a los que resulte aplicable la normativa comunitaria o internacional de coordinación anteriormente aludida, resultarán equiparados⁶⁷ a los trabajadores españoles en materia de Seguridad Social, siempre y cuando cumplan, lógicamente, con los requisitos impuestos en la normativa nacional vigente de Seguridad Social. En ese sentido, la equiparación a efectos de afiliación y alta para su inclusión en el régimen correspondiente de Seguridad Social se aplica respecto de aquellos extranjeros que residan o se encuentren legalmente en España y hayan obtenido una autorización administrativa previa para trabajar, condiciones que no cabe discutir en el caso de los sujetos cuyo régimen fiscal hemos analizado en este capítulo, dedicado a los impatriados.

3. La tributación de los trabajadores impatriados

Con todo lo señalado hasta el momento podemos concluir que aquellos sujetos que se desplacen a territorio español en virtud de un contrato de trabajo que ha de desarrollarse en las condiciones expuestas, adquirirá la condición de residente fiscal en España haciéndose acreedor tanto de la condición de contribuyente a efectos del IRPF como del derecho a optar por tributar según las reglas de dicho tributo o por las que son propias del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

⁶⁷ Esta equiparación se establece en la normativa reguladora de derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social. *Vid.* LO 4/2000 (arts. 10, 12, 14 y 36); Ley 14/2003; Ley 62/2003; y Real Decreto 84/1996.

Pues bien, sentado lo anterior habrá que examinar las características de la tributación del impatriado en función del impuesto conforme a cuyas reglas prefiera tributar, extremo que, a nuestro juicio, debería obligar a replantear algunos aspectos del régimen especial que comentamos.

En ese sentido, y aunque ello parezca obvio, debe realizarse una primera aclaración relativa a la clase de rentas que se ven afectadas por el régimen de los impatriados. Esto es, a pesar de la primera impresión que pudiera extraerse tanto de la propia denominación de este régimen especial, aludiendo expresamente a los «trabajadores», como sobre todo de los requisitos objetivos exigidos por el art. 93 LIRPF, relativos a las circunstancias en las que debe desarrollarse el «trabajo» para poder aplicar el derecho de opción, los rendimientos del trabajo no serán los únicos por los que los trabajadores desplazados deban tributar en nuestro país.

Así pues, cualquier otra categoría de renta sometida a tributación en el IRPF, respecto del cual mantienen la condición de contribuyentes, es susceptible de someterse a tributación en la persona del impatriado cuando éste opte por acogerse a las reglas del IRNR. Piénsese que no tendría mucho sentido que un residente tributase a través del IRPF por rentas diferentes de las del trabajo y simultáneamente se le permitiera tributar por sus rentas del trabajo por el IRNR. Además de los problemas que todo ello pudiera generar, consideramos que el art. 93 LIRPF no permite esa tributación dual. Ahora bien, lo anterior no impide que el «impatriado» que ejercita la opción de tributar por el IRNR pueda quedar sujeto, simultáneamente, a las dos modalidades de sujeción fiscal que contempla el art. 15.1 de la ley reguladora de ese impuesto (sujeción al IRNR con y sin mediación de EP). Este será el caso de un sujeto que, además de desempeñar su empleo y obtener rentas del trabajo, desarrollase actividades económicas de carácter empresarial o profesional a través de una base fija de negocios situada en territorio español, esto es, un establecimiento permanente, en cuyo caso habrá de tributar por toda la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la opción que los impatriados tienen de tributar conforme a las reglas del IRNR introducirá diferencias relevantes respecto al resto de los trabajadores, desplazados

o no, que sean residentes fiscales en España y que resulten gravados por el IRPF, distingos que no guardan relación tanto con la clase de rentas que puedan percibirse sino con el lugar en el que las mismas se entiendan obtenidas.

En efecto, si un sujeto adquiere la condición de residente en nuestro país, sea cual sea el motivo que haya originado tal calificación, tributará por el IRPF por su renta mundial. Esta será la primera consecuencia que acarreará para un impatriado el hecho de tributar por ese impuesto. Sin embargo, si hace uso del derecho de opción que, en las condiciones expuestas, le concede el art. 93 LIRPF, conforme al cual puede tributar por las reglas del IRNR, su situación será bien distinta.

En ese sentido, el art. 114 del RIRPF de 2007 es muy claro al respecto, señalando que los trabajadores desplazados, pese a ser residentes en España, no tributan por su renta mundial, sino «exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español». Así las cosas, las rentas que se entiendan obtenidas por el «impatriado residente en España» fuera del territorio nacional, no resultarán gravadas en nuestro país, pudiendo darse el caso en el que las rentas extranjeras del impatriado no tributen efectivamente en ningún país.

De acuerdo con lo anterior, hay varios conceptos que deben conciliarse para comprender íntegramente el funcionamiento del régimen especial que nos ocupa. Estamos ante sujetos que pese a ser residentes no tributan por su renta mundial, sino por la renta obtenida en territorio español, como los no residentes, y todo ello sin que el ejercicio del derecho de opción conlleve la pérdida de su condición de contribuyentes a efectos de un impuesto pensado para la tributación de los sujetos residentes, esto es, el IRPF.

Por otra parte, además de las más que aparentes contradicciones que se derivan de lo anterior, hay que pensar también que la aplicación del régimen del art. 93 LIRPF en principio debería implicar la imposibilidad de considerar residentes en España, a efectos de aplicar los CDI, a los impatriados que opten por tributar por el IRNR. No debe olvidarse que el art. 4.1 del MC OCDE, en el que se basan los CDI españoles, excluye de la calificación de «residente en un Estado contratante» a aquellas personas a las que dicho Estado somete a gravamen únicamente por las rentas obtenidas en su territorio, como

sucedería en el caso de los impatriados que ejerciesen el comentado derecho de opción.⁶⁸

A mayor abundamiento, como también ha señalado la doctrina⁶⁹, el art. 120 RIRPF, dispone expresamente la posibilidad de estos sujetos de solicitar el certificado de residencia fiscal en España, posibilidad que, sin embargo, se somete a una condición de reciprocidad cuando se trate de un certificado que acredite la condición de residente en España, a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición.

Dejando por el momento al margen estas últimas cuestiones relacionadas con la aplicación de los CDI a los impatriados, cuya trascendencia pensamos que merece un estudio independiente, nos vamos a centrar ahora en analizar, desde un punto de vista estrictamente interno, el régimen de tributación previsto para los trabajadores desplazados cuando opten por tributar conforme a las reglas del IRNR.

Para ello trataremos de seguir el orden establecido en el art. 114 del RIRPF, en el que se hace una relación de las pautas a las que debe ajustarse el gravamen de la renta que los impatriados obtengan en territorio español, reglas que coinciden básicamente con las normas que la LIRNR aplica para calcular la deuda tributaria de los no residentes que operen en nuestro país sin establecimiento permanente.

En ese sentido, la primera de las cuestiones a tener en cuenta pasa por la tributación «de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas». Este sistema provoca que los rendimientos de signo negativo y las pérdidas patrimoniales no puedan ser compensados con ningún tipo de rendimientos positivos o ganancias patrimoniales, aun cuando se obtengan en el mismo ejercicio impositivo y procedan del mismo bien o derecho. La aplicación de esta regla provoca que el devengo del impuesto para estos sujetos sea instantáneo⁷⁰, sin perjuicio de que por motivos relacionados con la gestión del mismo

⁶⁸ Vid. VEGA BORREGO, F.: «Artículo 4 MC OCDE 2000. Residencia Fiscal», en *Comentarios a los CDIs concluidos por España, op. cit.*, pp. 218 y ss.

⁶⁹ LOPEZ LUBIÁN, J. I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», I.E.F. *Cuadernos de formación. Colaboración 04/06*, vol. 1/2006, p. 58.

⁷⁰ Vid. VV.AA.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Cuatrecasas, Aranzadi, Navarra, 2000, pp. 2104-2105.

exista un único modelo anual de declaración en el que se detallarán de forma separada los diferentes tipos de rentas que dichos sujetos hayan obtenido.

Por lo que atañe a la base liquidable de cada renta, ésta «se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el art. 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», precepto referido al cálculo de la base imponible relativa a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. La aplicación de este precepto genera, entre otras consecuencias, la obligación de cuantificar la renta por su importe íntegro, sin que resulten aplicables mínimos personales o familiares, gastos deducibles ni reducciones, sin perjuicio de la aplicación de la doctrina del TJCE sobre la extensión a no residentes sin establecimiento permanente de las denominadas «ventajas fiscales objetivas» (v. gr., gastos deducibles, reglas de configuración de la base imponible, tipos de gravamen, deducciones técnicas, reglas devolución de impuestos indebidos).⁷¹

A la cuota íntegra hace referencia el apartado c) del art. 114.1 RIRPF, señalando que la misma «se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el art. 25.1 del TRLIRNR».

Una vez calculada la cuota íntegra, y con el fin de determinar la cuota diferencial, se descontarán las deducciones por donativos a las que se refiere el art. 69.3 LIRPF, así como las retenciones e ingresos a cuenta.

En relación con los pagos a cuenta, el reglamento aclara que los mismos se realizarán de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora del IRNR respecto de las retenciones practicadas sobre las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, extremo que encuentra su explicación en el hecho de que si se practicasen de acuerdo con las reglas de las retenciones en el IRPF, el contribuyente acabaría soportando retenciones que superarían con creces su cuota, debiendo por ello solicitar de forma mayoritaria las consiguientes devoluciones⁷².

En ese sentido ha de tenerse en cuenta que a pesar de que la legislación española no contempla la posibilidad de los llamados «períodos cortos», estos es, inferiores al año natural, cuando tiene lugar un

⁷¹ En relación con el concepto de ventajas fiscales objetivas que maneja el TJCE, vid. MARTÍN y CALDERÓN, J. M.: «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, IEF, Madrid, 2005, pp. 1658 y ss.

⁷² LÓPEZ LUBIÁN, J. I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *op. cit.*, p. 59.

cambio de residencia en el transcurso del mismo, sí se han arbitrado mecanismos que ayudan a paliar las consecuencias negativas que a efectos tributarios pueden generar dichas modificaciones en el estatus jurídico de un sujeto. Piénsese que en esos casos y ante la aplicación de tributos devengados el 31 de diciembre, será en esa fecha cuando se verifique el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos exigidos para obtener o no la condición de residente⁷³.

Pues bien, respecto de esos supuestos, la primera modificación que se introdujo al respecto corrió a cargo de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, norma que permitió a los sujetos que hayan de tributar por el IRNR la posibilidad de deducir las retenciones e ingresos a cuenta soportados por el IRPF en el ejercicio o ejercicios en los que no se pudo verificar su condición de contribuyente por aquel tributo hasta el final del período impositivo del que se trate⁷⁴. Esta es precisamente la situación por la que pueden verse afectados los impatriados en tanto no comuniquen a la Administración la opción de tributar por el régimen especial que comentamos, por lo que si se les hubieran practicado retenciones de acuerdo con las reglas del IRPF y finalmente se decantan por tributar por el IRNR, podrán solicitar la devolución del importe de las retenciones que supere su cuota.

Hasta el momento nos hemos limitado a exponer las características básicas de la tributación de los impatriados prestando especial atención al supuesto de que éstos decidan acogerse a la opción de tributar por sus rentas conforme a las reglas del IRNR.

Ahora bien, de la lectura del propio art. 93 LIRPF se desprende que las consecuencias del ejercicio del derecho de opción al que estamos haciendo referencia no se limitan a la renta obtenida por el trabajador desplazado, sino también a su gravamen a efectos de otros tributos, pudiendo así hablarse de los «efectos colaterales» que se derivan de la mencionada opción.

En ese sentido, el propio art. 93 aclara expresamente que «el contribuyente que opte por la tributación por el IRNR quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio» (IP, en adelante),

⁷³ Sobre esta cuestión *vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes», Documentos del IEF, nº 24/02, pp. 24 y ss.

⁷⁴ VEGA BORREGO, F. A.: «Art. 4 MC OCDE (2000). Residencia», en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, *op. cit.*, pp. 218-219.

extremo que podría hacer conveniente la modificación expresa del art. 5 de la Ley 19/1991 con el objeto de reflejar la previsión contenida en el art. 93 LIRPF.

Esta regla específica va dirigida a garantizar cierta coherencia fiscal entre el IRPF y el IP en relación con la tributación del contribuyente que ejercita la opción de tributar por el IRNR⁷⁵. Es decir, la persona física que ejercita la opción de tributar de igual modo que los no residentes en el ámbito de la imposición sobre la renta tributará también conforme a las reglas previstas para esos sujetos en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio. Ello no hace otra cosa que trasladar al ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio las consecuencias que

⁷⁵ Como ha apuntado Espinosa de los Monteros «la opción de tributar como no residente impone al contribuyente la obligación de tributar en el IP por obligación real, lo que significa, no disponer del mínimo exento de 108.182,18 euros y tributar desde el primer euro, por todos los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español» (ESCUADERO ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, 2005, p. 661). Por otro lado, entendemos que en relación con nacionales comunitarios no puede dejar de señalarse que algunas de las reglas de tributación del IP por obligación real podrían no resultar compatibles con el Derecho Comunitario, ya por ser discriminatorias, ya por ser restrictivas de una libertad fundamental (libre circulación de trabajadores o libre prestación de servicios). Hasta la fecha el TJCE no ha considerado discriminatorio restringir la concesión del mínimo exento a los sujetos no residentes. No obstante, no puede perderse de vista que aunque el TJCE acepta con carácter general la diferencia de trato fiscal entre ambas categorías de sujetos residentes y no residentes por un mismo Estado miembro (generalmente el Estado de acogida), en el entendimiento de que como regla son sujetos situados en posiciones no comparables (jurisprudencia *Schumacker*), tal convalidación de estas diferencias de trato es más limitada de lo que parece. La jurisprudencia del TJCE ha ido evolucionando en el sentido de que la regla de la no comparabilidad afecta fundamentalmente a las denominadas «ventajas fiscales (subjetivas)» referidas a la subjetivación del impuesto (*personal tax allowances: splitting* o cociente familiar, beneficios derivados de la tributación conjunta), esto es, los que adaptan el gravamen a la situación personal y familiar del contribuyente, pero tal regla de no comparabilidad y de inexistencia de discriminación no alcanzaría a las «ventajas fiscales objetivas» (*objective tax benefits*: deducciones relacionadas con la renta como los gastos necesarios para su obtención, la devolución de retenciones, el pago de créditos de impuesto vinculados a los dividendos como el antiguo ACT inglés o el *avoir fiscal* francés); respecto a la aplicación de estas últimas se considera que debe hacerse un análisis fáctico y normativo para determinar si los residentes y los no residentes están en una posición o situación comparable a efectos de disfrutar de las mismas. Esto es precisamente lo que ha ocurrido en una serie de casos posteriores (*Asscher* C-107/94, Rec.1996, p. I-3089, *Gerritse* C-234/01, Rec.2003, p. I-5933, *Barbier* C-364/01, de 11-12-2003, *Scorpio* C-290/04, *Centro Equestre* C-345/04, *Conijn* C-346/04, *Denkavit Internationa* C-170/05, *Amurta* C-379/05, entre otros) a través de los cuales se han ido matizando las reglas derivadas de la jurisprudencia *Schumacker*. Sobre esta cuestión, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO, T. (coord.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2007, pp. 1837 y ss.

para un sujeto tendrá el ejercicio del derecho de opción previsto en el art. 93 LIRPF, lo cual en un escenario de supresión del IP todavía hace más atractivo y ventajoso el régimen de impatriados.

Por otra parte, y aunque el legislador no haya hecho referencia a ello, tampoco deben ignorarse los efectos que el derecho de opción puede tener en el ámbito de otros impuestos distintos a los mencionados, extremo que, de ser así, debería aclararse expresamente por el legislador. Piénsese que las reglas o criterios establecidos en el art. 9 LIRPF para la determinación de la residencia habitual son empleados en el ámbito de otros impuestos como el ya mencionado IP, o el ISD (art. 6 LISD). Además, el estatus del que participan los impatriados por el hecho de ser residentes contribuyentes del IRPF que pueden tributar sólo por la renta obtenida en territorio español como si se tratase de no residentes, debería llevar al legislador a aclarar cómo deben interpretarse esas especiales características en el marco de los impuestos cedidos así como en el ámbito de los impuestos locales, ya que en algunas ocasiones pueden plantearse problemas en la aplicación de la norma⁷⁶.

4. Interrelación entre el art. 93 LIRPF y los convenios de doble imposición

Resulta evidente que una norma como el art. 93 LIRPF, que afecta a la noción de residencia «fiscal» de las personas físicas a los efectos del IRPF español, posee relevancia de cara a la aplicación de los CDI concluidos por España, toda vez que el ámbito subjetivo de estos convenios se circunscribe a las «personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes», tal y como se desprende de los arts. 1 y 4 MC de la OCDE 2005⁷⁷. Sólo las personas que puedan ser calificadas como residentes «fiscales» en los Estados contratantes son beneficiarias de los CDI.

En este sentido, y teniendo en cuenta el tenor literal del art. 93 LIRPF, lo cierto es que esta disposición tiene relevancia a la hora de

⁷⁶ En ese sentido véase, por ejemplo, el art. 82 TRLHL que establece un tratamiento asimétrico entre las «personas físicas» y los «contribuyentes del IRNR».

⁷⁷ Respecto del papel que desempeña el concepto de residencia fiscal en los CDI, *vid.* DELATTRE, O.: «The tax residence of individuals», *European Taxation*, nº 6/1999, pp. 203 y ss.

determinar si estos residentes fiscales, esto es, los impatriados que ejercen la opción de tributar como no residentes con arreglo al IRNR español, pueden considerarse «sujetos residentes» españoles a los efectos de la aplicación de la red de CDI concluidos por España, es decir, beneficiarios de los convenios españoles desde la perspectiva de España como Estado de la residencia.

La respuesta que se ofrezca a este interrogante está directamente condicionada por la interpretación material del art. 4 del Modelo de Convenio OCDE, en el sentido que expondremos a continuación.

El art. 4.1 del MC OCDE remite a la legislación interna de los Estados contratantes para la determinación o calificación de la residencia fiscal de las personas que pueden beneficiarse del convenio. No obstante, tal remisión no es «en blanco», de suerte que para poder considerar que una persona reside en un Estado contratante en el sentido del art. 4.1 MC OCDE, se requiere que esté sujeto a imposición en ese Estado por la renta mundial obtenida (*worldwide taxation no matter the source*). En este sentido, cuando la legislación de un Estado no determine ese grado de sujeción fiscal (*full or unlimited tax liability*), tal categoría de «contribuyentes» no ostentan la condición de residentes a los efectos del art. 4 MC OCDE, incluso allí donde la legislación del Estado nominalmente le atribuya la consideración o calificación de residente.⁷⁸

En esa línea, la propia DGT española, en reiterada doctrina, ha afirmado que para que un convenio resulte aplicable a un contribuyente éste debe aportar un certificado de residencia que acredite, además de la residencia (nominal o formal) en el Estado contratante de que se trate, que está sujeto a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio o residencia, lo cual implica estar sometido a imposición en tal Estado por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en el mismo.⁷⁹

El criterio material de residencia ligado a la sujeción por renta mundial o sujeción ilimitada no debe ser entendido, sin embargo, de forma excesivamente rígida, excluyendo a aquellas categorías de sujetos que disfruten de un régimen con arreglo al cual una parte de

⁷⁸ Vid. por todos, VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1997, p. 229.

⁷⁹ RRDGT de 29 de febrero de 2000, de 26 de mayo de 1998, de 1 de junio de 1998 y de 25 de mayo de 2002.

la renta que obtengan en su país de residencia esté exenta o esté gravada a un tipo de gravamen sustancialmente inferior al tipo general aplicable a los sujetos residentes. Así se ha pronunciado el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los comentarios al art. 4 MC OCDE 2003 (párrafo 8.2), y existen igualmente pronunciamientos de autoridades y tribunales estadounidenses y canadienses en tal sentido⁸⁰. No obstante, tampoco se puede ocultar que tal posicionamiento no resulta unánime en el marco de la OCDE, de suerte que existen autoridades de algunos Estados miembros que discrepan de este parecer general. A este respecto, los Comentarios al MC OCDE «invitan» a los Estados parte a que resuelvan de común acuerdo la cobertura convencional de estos sujetos, introduciendo en su caso la correspondiente cláusula convencional.⁸¹

Otro argumento para poner en tela de juicio la cobertura convencional de los sujetos que ejercitaran la opción articulada en el art. 93 LIRPF resulta de la clarificación recogida en el propio art. 4 MC OCDE, cuando establece que «*la expresión “residente de un Estado contratante” (...) no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo*». Se viene entendiendo que esta cláusula del art. 4.1 MC OCDE excluye del concepto de residencia a aquellas personas que solamente están sometidas a tributación en un Estado contratante por las rentas generadas en su territorio o de fuente nacional. En este sentido, una persona física que tribute conforme a las reglas del IRNR, difícilmente podrá calificarse como residente «fiscal» en España en el marco del art. 4.1 MC OCDE.

En este mismo contexto, conviene poner de relieve cómo la cláusula del art. 4.1 MC OCDE también viene a confirmar la exclusión de aquellas personas, como por ejemplo diplomáticos y funcionarios extranjeros, que cumplen los requisitos para ser considerados residentes por la legislación del Estado donde prestan sus servicios o realizan su labor pero que, sin embargo, no tributan por la renta mundial

⁸⁰ Cfr. VEGA BORREGO, F.: «Comentario al artículo 4 MC OCDE», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, op. cit., p. 221.

⁸¹ Para. 8.3 de los Comentarios al art. 4 MC OCDE 2005.

obtenida, sino únicamente por las rentas producidas en el territorio de tal Estado en virtud de tratados internacionales específicos o de reglas de cortesía internacional.

Ciertamente, el caso paradigmático es el de los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares que, con carácter general, a pesar de residir habitualmente en el Estado donde prestan sus servicios, no se les considera residentes del mismo, sino que se les somete a gravamen por la renta territorial, esto es, por la renta obtenida en tal Estado. Tal regla de cortesía internacional, amparada generalmente por las Convenciones de Viena de 18 de abril de 1961 y de 24 de abril de 1963, conlleva que tales sujetos no son considerados residentes del Estado en el que realizan su actividad y viven habitualmente a los efectos del art. 4 de los CDI, sino que, por lo general, son considerados residentes del Estado del que dependen (*sending State*).⁸²

A la vista de la interpretación dominante del art. 4.1 MC OCDE resulta, por tanto, bastante discutible que los sujetos que ejerciten la opción de tributar por el IRNR con arreglo al art. 93 LIRPF, puedan ser calificados como residentes a los efectos de la aplicación de la red de CDI españoles. Es cierto que en algunos Estados como

⁸² A título de ejemplo, pueden consultarse los CDI de España con Canadá, Francia y Suiza, donde se recogen cláusulas específicas sobre la residencia de los diplomáticos. El CDI con Francia establece que no obstante lo dispuesto en el art. 4 sobre el concepto de residente, toda persona física que sea miembro de una misión diplomática, o de un puesto consular o de una delegación permanente de un Estado contratante, situados en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, es considerada, a efectos de este convenio, como un residente del Estado acreditante, a condición de que esté sujeto a las mismas obligaciones, en materia de impuestos sobre la totalidad de su renta o de su patrimonio, que los residentes de este Estado. El CDI con Suiza (1966) contiene una cláusula similar a la que acabamos de ver que va referida a los miembros de una misión diplomática o consular de un Estado contratante acreditada en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, pero requiere que posean la nacionalidad del Estado acreditante. El Convenio con Canadá recoge igualmente una norma similar a las anteriores que atribuye residencia fiscal a favor del Estado acreditante y que se aplica a las personas físicas miembros de una misión diplomática, consular o permanente de un Estado contratante, establecida en el otro Estado contratante o en un tercer Estado. Según explica el Comité de Asuntos Fiscales OCDE (párrafo 8 de los comentarios al art. 4 MC OCDE), la existencia de este tipo de cláusulas se justifica en la presencia en la legislación interna de muchos países miembros de la OCDE de disposiciones según las cuales los miembros de las misiones diplomáticas y consulares se consideran residentes fiscales del Estado acreditante durante su estancia en el Estado en el que ejercen tal función. Este tipo de cláusulas convencionales referidas a la residencia fiscal de los miembros de misiones diplomáticas o consulares pretenden, asimismo, evitar supuestos de doble exención resultantes de la interacción de los CDI con los tratados internacionales que contienen cláusulas fiscales específicas referidas a estos sujetos.

el Reino Unido e Irlanda, determinados residentes (*non-domiciled residents*) sólo tributan por determinadas rentas de fuente extranjera cuando éstas se remiten o transfieren efectivamente al Estado de residencia (*remittance based taxation*).⁸³ Sin embargo, este sistema (que está siendo objeto de una profunda revisión en el Reino Unido que posiblemente conducirá a su supresión) está lejos de dejar de plantear problemas de aplicación en el marco de los CDI, y, de hecho, la doctrina ha llegado a proponer su derogación debido, entre otras razones,⁸⁴ a tal circunstancia⁸⁵.

En esa misma línea, recientemente el Comité de Asuntos Fiscales, a través de los Comentarios al MC OCDE 2005, ha sugerido que en los casos donde se aplique un sistema de *remittance based taxation*, como el británico o el irlandés, se introduzca una cláusula específica para garantizar la aplicación del CDI sólo cuando se someta a imposición el rendimiento en el Estado de residencia del contribuyente. Es decir, en principio se parte de la base de que los sujetos amparados por tal régimen no deben beneficiarse de los CDI en tanto en cuanto no se vean expuestos efectivamente a doble imposición internacional⁸⁶.

Tal propuesta del Comité Fiscal OCDE está inspirada en la propia práctica convencional británica (v. gr., los CDI Reino Unido-Suecia y Reino Unido-Dinamarca), que a lo largo del tiempo ha ido incorporando cláusulas de «ajuste» o de «engarce» (*matching clauses*) que limitan o suspenden temporalmente la aplicación de las normas del convenio sobre tributación en la fuente de las rentas obtenidas por *non-domiciled residents* hasta el momento en que se entiende producida la «remisión» (*remittance*) de la renta al Reino Unido.⁸⁷ A la postre, el posicionamiento

⁸³ Vid. WHITEMAN, P.: *Income Tax*, Sweet and Maxwell, London, 1994, pp. 1112 y ss.; SAUNDERS, G. y SMAILERS, D.: *Income Tax*, Tolley's, Avon, 1995, pp. 548 y ss.; ROHATGI, R.: *Basic International Taxation*, Kluwer, The Hague, 2002, p. 135.

⁸⁴ Otro de los principales motivos que se ha señalado para enmendar tal régimen resulta de su propia complejidad funcional; por un lado, no resulta claro el concepto de «remisión» (*remittance*), como lo prueba la larga lista de pronunciamientos de los tribunales británicos en torno al mismo; por otro lado, el régimen de *remittance* también plantea problemas de Derecho Comunitario como, por ejemplo, el que resulta de hacer abstracción de las bases imponibles extranjeras. Vid. WHITEMAN, P.: *Income Tax*, op. cit., pp. 1112 y ss.

⁸⁵ Vid. VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, op. cit., p. 361; y EDWARDES-KER, *Tax Treaty Interpretation*, In Depth, Ireland, 1995, Chapter 58.

⁸⁶ Párrafo 26.1 de los Comentarios al art. 1 MC OCDE 2003.

⁸⁷ SCHWARZ, J.: *Tax Treaties: UK Law and Practice*, Sweet and Maxwell, London, 2002, pp. 146 y ss.

de la OCDE refleja una vez más la tendencia prevalente a aplicar un concepto material de residencia fiscal en el marco del art. 4 de los CDI que siguen el MC OCDE.

Otra vía para encauzar los problemas que puede plantear la aplicación de los CDI a los sujetos que ejerciten la opción prevista en el art. 93 LIRPF puede ser la inclusión de una cláusula convencional específica en los CDI españoles que otorgue cobertura a estos sujetos. Este tipo de cláusulas de engarce (*matching clauses*) cada vez son más frecuentes en la más moderna práctica convencional (v. gr., los CDI Reino Unido-EE. UU. o Japón-EE. UU.) y, además, existen países como Suiza, Austria o Alemania, que tradicionalmente han incluido en sus CDI disposiciones específicas ordenando la peculiar situación de los «expatriados e impatriados».⁸⁸

En todo caso, no puede perderse de vista que incluso allí donde las autoridades españolas defendieran la calificación de los impatriados que ejercitan la opción de tributar por el IRNR como residentes fiscales de España a los efectos de la aplicación de los CDI, tal calificación puede ser cuestionada por las autoridades competentes del Estado contratante de la fuente donde el impatriado español obtiene rentas, allí donde éstas consideren que tal calificación de residencia fiscal en España no es válida a los efectos del art. 4.1 del CDI aplicable, en tanto en cuanto sólo tributa en España por las rentas obtenidas en territorio español.

Ciertamente, las autoridades españolas podrían encontrar ciertas dificultades para defender ante las autoridades del otro Estado contratante que el impatriado es un residente de España a los efectos de la aplicación del CDI, considerando la interpretación dominante del art. 4 MC OCDE (*vid. supra*), lo cual no deja de provocar consecuencias poco deseables para el correcto funcionamiento del régimen especial que el legislador español ha pretendido articular a través del art. 93 LIRPF; en particular, podría acontecer que las autoridades fiscales extranjeras consideraran que el «impatriado español» no está amparado por el CDI concluido con España y le aplicaran el sistema general de tributación de no residentes que resulta mucho más gravoso.

⁸⁸ Vid. BETTEN, R.: *Income tax aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, op. cit., pp. 148 y ss.

5. Valoración del régimen especial de trabajadores impatriados

Entendemos que cuando el legislador español introdujo en la Ley del IRPF, a través de la Ley 62/2003, la cláusula referida a los trabajadores impatriados, pretendió contribuir al objetivo de una política económica de fomento de la internacionalización de la economía y de las empresas españolas.⁸⁹ En este sentido, el régimen de impatriados constituye una medida complementaria de otras medidas que se han ido articulando en nuestro sistema tributario, especialmente en el Impuesto sobre Sociedades, a lo largo de los últimos años. Y es en tal contexto donde hay que enmarcar y valorar positivamente la finalidad de este régimen, en la medida en que podría «facilitar» el desplazamiento a nuestro país de personal extranjero cualificado que aporte valor añadido a las empresas españolas o simplemente favorezca la movilidad de este tipo de personas en el sentido que demanda o requiere el actual contexto económico y social.

Por tanto, la finalidad que inspiró la introducción de este régimen en el ordenamiento tributario español resulta plausible y coherente con los propios objetivos de política social y económica desarrollados a lo largo de los últimos años tendentes a la internacionalización de la economía y empresas españolas.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista la configuración técnica así como el propio modelo del denominado régimen de impatriados español, plantea ciertos problemas desde varios puntos de vista, de manera que es posible que no lleguen a alcanzarse los objetivos perseguidos a través de su incorporación. Dicho en pocas palabras, la norma que articula el régimen de los «impatriados» no acierta a establecer una ordenación completa de su tributación. Tampoco se han establecido las debidas conexiones con la LIRPF, ni con los CDI y el propio Derecho Comunitario. De hecho, entendemos que tales defectos pueden provocar consecuencias no deseadas por el propio legislador.

Algunos de los problemas que, a nuestro juicio, puede plantear la actual regulación de los trabajadores impatriados son los siguientes.

⁸⁹ Curiosamente, la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, no menciona la medida articulada a través de la incorporación del denominado régimen de impatriados.

En primer lugar, el régimen articulado a través del art. 93 LIRPF es fragmentario y no encaja adecuadamente en el engranaje del impuesto sobre la renta español. Así, el régimen de impatriados puede desvirtuar en buena medida una institución clave y eje de la regulación del IRPF, IRNR y de los propios CDI, como es el concepto de residencia. Parece incoherente que una persona calificada residente pueda optar por tributar como «no residente» durante varios años, simplemente a efectos de fomentar el desplazamiento a España de determinado tipo de trabajadores. Ese efecto, a nuestro juicio, podría lograrse más fácilmente por otros medios que generan menos «interferencias» o «incongruencias» en el sistema de imposición sobre la renta.⁹⁰

Del mismo modo, la falta de límites a la hora de ejercitar la opción, esto es, la posibilidad de que en un período se tribute por el IRNR y en el siguiente por el IRPF, sustentándose tal decisión en puras razones de oportunidad para el impatriado, no deja de plantear un buen

⁹⁰ No puede perderse de vista el papel central que desempeña la residencia en el sistema de imposición sobre la renta de los Estados miembros de la OCDE y de la UE. La legislación fiscal reguladora del IRPF articulada por todos estos países pivota sobre la distinción entre residentes y no residentes; puede decirse que ambas categorías de sujetos están sometidas a regímenes fiscales distintos a la hora de gravar su renta por los diferentes Estados. Tal distinción entre el gravamen de los residentes y no residentes tiene una justificación técnica compleja y puede decirse que constituye un principio de fiscalidad internacional consolidado. Básicamente, el criterio de la residencia fiscal —y su envés, la no residencia— constituye un criterio de sujeción fiscal que sirve a los Estados para determinar la conexión territorial del contribuyente con el sujeto activo a efectos de someter a imposición la renta obtenida por el mismo; en términos hacendísticos (teoría del beneficio) una mayor conexión territorial conlleva o permite un mayor nivel de sujeción fiscal. Así, la tributación del residente es una tributación, por lo general, proyectada sobre la renta mundial del individuo (capacidad económica global), lo cual se viene justificando atendiendo a la idea de que los residentes son personas establecidas en un determinado Estado que se benefician de su sistema económico, político, social y cultural y de las infraestructuras y gasto público de tal Estado a su vez obteniendo la mayor parte de su renta en o desde tal Estado. La existencia, por tanto, de un vínculo subjetivo, estable y que articula una conexión territorial de cierta intensidad entre el individuo y el Estado donde reside hace posible que tal Estado de residencia someta a imposición al contribuyente residente por su renta mundial (o capacidad económica global); el Estado de residencia como Estado que contempla la capacidad económica global del contribuyente tiene asignada la función de adaptar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y de eliminar la eventual doble imposición internacional que puede recaer sobre el mismo. Esta concepción central del Estado de residencia no sólo resulta de la legislación interna de los diferentes países y los convenios de doble imposición que suscriben, sino que el propio TJCE ha asumido tal concepción trasladándola al ámbito comunitario. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, *op. cit.*, capítulo 50.

número de problemas para los cuales, en nuestra opinión, no se han previsto soluciones. En este mismo sentido, la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación del régimen de impatriados tampoco se ha definido de forma consistente con la finalidad ya aludida que inspira y puede fundamentar este régimen, en la medida en que es susceptible de aplicación por cualquier trabajador desplazado a territorio español. Es cierto que la introducción en este punto de criterios selectivos (por naturaleza restrictivos y en cierta medida discriminatorios) podría plantear nuevas dudas sobre la constitucionalidad del régimen. No obstante, a nuestro juicio, una más depurada delimitación del ámbito de aplicación de este régimen especial contribuiría a fundamentarlo con mayor solidez por la vía de un mayor alineamiento o adecuación con el principio de proporcionalidad.

Por otra parte, ya nos hemos referido con anterioridad a los problemas de interrelación que existen entre el art. 93 LIRPF y los Convenios de Doble Imposición, provocados, especialmente, por la dificultad de sintonizar el hecho de que unos sujetos no sólo sean considerados residentes sino también catalogados expresamente como contribuyentes de un tributo que somete a las personas físicas a gravamen por su renta mundial, con la circunstancia de que se trate de sujetos gravados en España sólo por las renta obtenidas en nuestro país. Desde este punto de vista es ciertamente difícil que los impatriados que ejerciten la opción de tributar por el IRNR puedan ser calificados como residentes de España a los efectos de la aplicación de los CDI con terceros países.

A mayor abundamiento, la configuración técnica del régimen de impatriados español tampoco se halla en la línea de las tendencias prevalentes en el ámbito de los países miembros de la OCDE en relación con la fiscalidad de los expatriados e impatriados.

Como ha puesto de relieve DE BROE,⁹¹ cuando una persona física se desplaza de una «jurisdicción fiscal» a otra, el Estado de antigua residencia fiscal puede perder bases imponibles y, por tanto, ingresos tributarios. La renta devengada y no gravada y el incremento de valor

⁹¹ DE BROE, L.: «General Report», *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, *op. cit.*, pp. 23 y ss. *Vid.* también GOLDBERG *et al.*: «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *op. cit.*

de valores mobiliarios (v. gr., acciones) que el contribuyente con frecuencia se lleva consigo al Estado de nueva residencia, pueden no resultar sometidos a imposición en ninguno de los dos Estados implicados en el desplazamiento. Buena parte de los países miembros de la OCDE ha reaccionado frente a este tipo de situaciones al objeto de proteger sus bases imponibles e ingresos tributarios, ya en relación con plusvalías latentes sobre valores mobiliarios o sobre renta futura derivada de fuentes dentro o fuera del Estado de antigua residencia. Tales medidas de protección de la tributación de la renta territorial (*emigration taxes*) pueden dividirse en tres categorías, a saber:

- a) impuestos de salida de alcance general o de alcance limitado (*exit taxes*);
- b) extensión ilimitada o limitada de la sujeción fiscal de la persona (residente) que se desplaza al extranjero (*trailing taxes* o «impuestos de arrastre»);⁹² y
- c) medidas de recaptura de deducciones o de diferimientos tributarios disfrutados previamente.

Por otro lado, los desajustes o asimetrías existentes entre la legislación fiscal del Estado de antigua residencia y la del Estado de desplazamiento o nueva residencia al que se traslada la persona física «emigrante/inmigrante» llevan consigo «discontinuidades» de tipo fiscal que generan fenómenos de doble imposición internacional (residual) y de doble no imposición. En particular, la aplicación de medidas como las descritas más arriba (*emigration taxes: exit tax/trailing tax/recapture of deductions*) por parte del Estado de antigua residencia de una persona física que se desplaza a otro Estado, en la mayoría de las ocasiones generarán doble imposición internacional residual, de suerte que en un modelo como el español los impatriados no pueden aplicar los métodos para eliminar la doble imposición.

En ese sentido, algunos países de la OCDE han empezado a articular medidas dirigidas a eliminar la doble imposición internacional resultante de tal descoordinación de sistemas fiscales, de suerte que existen casos donde el Estado de inmigración concede la deducción del impuesto (de salida/*exit tax*) del Estado de emigración, así como supuestos donde el Estado de emigración que aplica un *exit tax* concede

⁹² Véase, por ejemplo, lo previsto en el art. 9.3 TRLIRPF.

la deducción de los impuestos del Estado de inmigración sobre la misma renta (*reverse credit*). Por el contrario, un cambio de residencia desde un país que no aplica *emigration taxes* a otro país que no somete la renta o ganancia patrimonial generada en el primer país o bien que contempla una actualización de los valores al momento del cambio de residencia (*step-up in basis*) puede generar una total o parcial doble no imposición internacional. Es decir, la regulación de la materia relativa a la tributación de los «expatriados/impatriados» tiene carácter complejo y posee naturaleza intrínsecamente internacional.

En esta misma línea, tampoco puede perderse de vista la doble tendencia internacional dirigida, por un lado, a articular normas de protección de bases imponibles territoriales en casos de cambios de residencia fiscal (*emigration taxes on outward expatriates*) y, por otro, a eliminar o mitigar los problemas de doble imposición y doble no imposición internacional que resultan de la ausencia de coordinación y de las discontinuidades entre las legislaciones de los Estados de antigua residencia y de nueva residencia del «expatriado/impatriado».

En este complejo contexto es donde debe enmarcarse la norma española de impatriados, lo que hace poco recomendable articular normas internas asimétricas o excesivamente descoordinadas respecto de las existentes en los principales países miembros de la OCDE, toda vez que los problemas antes referidos se agravarían. En este sentido, un régimen, como el español, que pivota sobre la posibilidad de que el impatriado residente tribute por el IRNR como si se tratase de un no residente no parece que constituya la mejor opción de política legislativa.

A este respecto, consideramos que el modelo de tributación de impatriados desplegado por otros Estados europeos, como Países Bajos o Suecia, resulta técnicamente mucho más depurado que el español y, además, permite alcanzar los objetivos de política económica que pretende conseguir la norma española.

En los Países Bajos, el régimen para atraer a los impatriados no conlleva o implica su tributación como no residente, sino una tributación limitada al setenta por ciento de la renta salarial obtenida (*expatriate relief*); la reducción del treinta por ciento sobre la base imponible correspondiente a la renta del trabajo se corresponde a una presunción referida

a los costes generados por el cambio de residencia y, por ello, el régimen resulta aplicable durante un período máximo de diez años.⁹³

En Suecia se estableció en el año 2001 un régimen similar al neerlandés, aunque probablemente menos agresivo. La principal diferencia es que la bonificación principal consiste en una reducción del 25 por ciento aplicable tanto a la base imponible de la renta salarial pagada al empleado impatriado, como a las cotizaciones de Seguridad Social del empleador.

Ciertamente, la medida adoptada por estos dos países es técnicamente menos compleja y mucho más coherente en relación con la institución de la residencia fiscal y los propios CDI. Modelos similares se han adoptado en Dinamarca y Finlandia. Así, mientras en el primero de estos países la renta salarial bruta del impatriado es gravada al tipo fijo del 25 por ciento, en el segundo es sometida a imposición al tipo fijo del 35 por ciento.⁹⁴ Los efectos derivados de la aplicación de este modelo de *flat rate taxation* son similares al modelo neerlandés y sueco.⁹⁵ Francia, por su parte, introdujo un régimen de impatriados en el año 2004 que resulta más estricto que los modelos anteriores, pero en todo caso parte de la tributación del impatriado como residente por su renta mundial. Aquí la peculiaridad del régimen reside en eximir de imposición el «complemento de destino» obtenido por el trabajador desplazado a Francia durante cinco años; a su vez, estos impatriados pueden optar por una exención (limitada temporal y cuantitativamente) de la renta salarial obtenida en el extranjero (v. gr., casos de *salary-split*).⁹⁶

Además de todas las consecuencias señaladas, a lo largo del trabajo ya hemos adelantado que la aplicación de algunas normas que forman parte integrante del régimen de impatriados (v. gr., las reglas que afectan

⁹³ Asimismo, los impatriados que se benefician de este régimen pueden disfrutar de otras ventajas; en especial, pueden tributar como no residentes respecto de renta pasiva (dividendos accionariales y otros rendimientos del capital mobiliario), pero cuando optaran por tal régimen (de no residentes) pierden el acceso a la red de CDI de Países Bajos. Vid. BETTEN, R.: *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, op. cit., p. 392.

⁹⁴ OTTOSEN, M.: «Denmark's Tax Regime for Inward Expatriates», *BIFD*, December 2000, p. 644.

⁹⁵ LINDECORONA, G.: «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, op. cit., pp. 143-144.

⁹⁶ BIDAUD, H.: «France: Government Clarifies Tax Breaks Under Impatriate Regime», *Tax Notes International*, vol. 49, n° 11, 2008, pp. 927 y ss.

a la configuración de la base imponible en el IRNR) podrían plantear ciertas dudas sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario Originario debido a su carácter discriminatorio o restrictivo.

En este mismo orden de cosas, el régimen de impatriados tampoco acaba de encajar plenamente con la Directiva de Fiscalidad del Ahorro (Directiva 2003/48/CE). Piénsese que esta Directiva tiene como fin último articular un mecanismo que permita que el ahorro privado en forma de intereses obtenido en un Estado miembro (o en un tercer país incluido en su ámbito de aplicación: Suiza, Liechtenstein, Andorra, San Marino y Mónaco, y los territorios dependientes de Estados miembros de la UE), y cuyo beneficiario efectivo sea una persona física residente de otro Estado miembro, sea sometido a imposición efectiva en este segundo Estado. Ello se logra a través de un doble sistema, a saber: ya a través del mecanismo del intercambio automático de la información al Estado miembro (EM, en adelante) de residencia del contribuyente (regla general); ya a través de una retención a cuenta exaccionada en la fuente y remitida en un 75 por ciento al EM de residencia fiscal del contribuyente (regla especial aplicable a determinados EM y terceros países). Es cierto que el art. 93 LIRPF no impide la aplicación de las disposiciones establecidas en la Directiva 2003/48/CE, toda vez que la información con trascendencia tributaria referida a la obtención de «intereses o rendimientos del ahorro» obtenidos por el impatriado en el extranjero, en principio debería ser remitida por todos los Estados obligados a ello al Estado miembro que conste en el pasaporte o documento oficial de identidad de la persona física, salvo que ésta demostrara su residencia fiscal en un tercer Estado (España) a través del correspondiente certificado de residencia⁹⁷. Así, en este tipo de casos podrían producirse situaciones en las que resultaría difícil que se cumpliera el objetivo perseguido a través de la referida Directiva Comunitaria, esto es: la tributación efectiva de la renta del ahorro en el Estado miembro de residencia del contribuyente.

⁹⁷ Art. 3.3 Directiva 2003/48/CE, art. 49 RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Aplicación de los Tributos, y art. 17 del RD 1778/2004, de 30 de julio, que transpone la referida Directiva del Ahorro en el ordenamiento español. En torno al alcance de esta disposición comunitaria, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del Ahorro», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Ciss, Valencia, 2008, pp. 968 y ss.

En ese orden de cosas, cuando a consecuencia de la aplicación de la legislación española, el contribuyente desplazado a territorio español optase por la aplicación del régimen de impatriados tributando como no residente en España, lo más frecuente sería que todos los Estados (miembros y no miembros de la UE) obligados a aplicar las medidas establecidas en la Directiva de Fiscalidad del Ahorro intercambiasen automáticamente la información sobre la obtención de intereses o remitiesen la retención a cuenta al «Estado miembro» que figure en el pasaporte o DNI de la persona física impatriada (salvo que ésta haya demostrado su residencia fiscal en otro Estado), de suerte que el impatriado, como regla, no será residente fiscal de tal «Estado miembro». En estos casos, la información intercambiada con arreglo a la Directiva 2003/48/CE (o la retención a cuenta exaccionada en la fuente) es recibida por un «Estado miembro» que no somete a tal sujeto (el impatriado) por su renta mundial, al no tener la condición de residente de tal Estado. Lo mismo acontecería cuando el impatriado comunica y demuestra su residencia fiscal en España al agente pagador de los «intereses» cubiertos por la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, de manera que en estos casos la información o la retención a cuenta se remitirían a un EM (España) que no somete a tributación al contribuyente por su renta mundial (por el ahorro privado generado en el extranjero). Es más, en estos casos, acontecería que la «retención a cuenta» exaccionada en la fuente de acuerdo con la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, en principio, no sería deducible en España, toda vez que el régimen de impatriados sólo somete a gravamen las rentas obtenidas en territorio español (y, por tanto, no grava los rendimientos del ahorro obtenidos en el extranjero) y tal tributación debe realizarse con arreglo a las normas del IRNR (y no del IRPF). Ciertamente, los problemas de descoordinación que se plantean a la hora de aplicar la Directiva de Fiscalidad del Ahorro no son achacables a la peculiar regulación del régimen de impatriados español, aunque también hay que decir que ésta no favorece precisamente objetivos como el que persigue la referida Directiva.

Desde esta misma perspectiva de Derecho Comunitario, tampoco puede perderse de vista que algunos países, como Alemania⁹⁸, han reivindicado que los regímenes especiales a favor de los expatriados

⁹⁸ ECOFIN, 2546th Council meeting, 25 November 2003, 14492/03, Press. 320.

resulten examinados con arreglo a los criterios establecidos en el Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, adoptado por el Consejo el 1 de diciembre de 1997, en la medida en que pueden ser constitutivos de prácticas fiscales perniciosas⁹⁹. Ahora bien, no puede olvidarse que tal instrumento de *Soft-Law* sólo resulta aplicable a las medidas referidas a la fiscalidad empresarial, de manera que las normas del IRPF sobre la tributación de trabajadores podrían quedar fuera de su ámbito objetivo, salvo cuando se realizara una interpretación extensiva del mismo.¹⁰⁰ Tal consideración debe ser conectada con la posible calificación de este tipo de regímenes especiales como ayudas de Estado prohibidas por los arts. 87 y 88 Tratado CE. De hecho, las medidas fiscales adoptadas en Dinamarca, Finlandia y Suecia, en relación con el régimen de atracción de expertos extranjeros, fueron evaluadas por la Comisión con arreglo a las disposiciones reguladoras del régimen de ayudas de estado, recibiendo una evaluación positiva, posiblemente merced a su carácter de medidas generales,¹⁰¹ aunque, como se sabe, el concepto de ayuda de estado se ha ido ampliando por la Comisión —con apoyo del TPI y del TJCE—alcanzando a determinado tipo de medidas generales.¹⁰²

Por último, la norma española del art. 93 LIRPF también debe conectarse con determinadas reglas y principios integrantes de nuestro ordenamiento tributario. Por un lado, no puede perderse de vista que la aplicación del referido precepto por parte de los sujetos impatriados afecta al sistema de financiación autonómica, en tanto en cuanto, de acuerdo con la LOFCA (art. 11), el 33 por ciento de la recaudación del IRPF le corresponde a las CCAA; el IRNR, sin embargo, no constituye un impuesto cuya recaudación esté, total o parcialmente, cedida a las CCAA, lo cual significa que éstas pierden ingresos tributarios como consecuencia de la aplicación efectiva

⁹⁹ En torno al Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, *vid.* PINTO, C.: *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, Deventer, 2003; y RUIBAL PEREIRA, L.: «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios del Código de Conducta y las normas sobre Ayudas de Estado», en *Las Medidas antiabuso en la normativa española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pp. 207 y ss.

¹⁰⁰ *Íd.* LINDECORONA, G.: «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, op. cit.*, p. 142.

¹⁰¹ LINDECORONA, G.: «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin, op. cit.*, p. 142.

¹⁰² *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias», *Noticias de la UE*, nº 196, pp. 81 y ss.

del régimen de impatriados, a menos que se ponga en marcha un mecanismo de compensación.¹⁰³ En efecto, resulta evidente que la norma contenida en la LIRPF habrá de tener necesarias consecuencias sobre la cuantía a percibir por las CCAA por este impuesto, parcialmente cedido, pues de acuerdo con lo establecido en los arts. 10.1 y 11.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las CCAA (LOFCA, en adelante), en relación con los arts. 6 y 22¹⁰⁴ de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (LSF, en adelante), la cuantía a percibir por las CCAA será el rendimiento líquido, en el territorio, de la parte correspondiente de la tarifa autonómica del impuesto.

Pese a ello, no parece que se haya previsto ninguna disposición o medida expresa para compensar a las CCAA por las eventuales pérdidas recaudatorias presumiblemente derivadas de la norma de impatriados, como sí sucedió, empero, en alguna reforma anterior¹⁰⁵.

¹⁰³ No obstante, debe indicarse que las personas que ejercitan la opción de tributar por el IRNR están sujetos por obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio, el cual, como se sabe, está cedido a las CCAA (art. 11.b) LOFCA).

¹⁰⁴ En cuyo apartado 2 se establece que «se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio».

¹⁰⁵ Así sucedió, por ejemplo, a consecuencia de la profunda reforma del IRPF que tuvo lugar en 1998. Entonces la posible pérdida de recaudación se mitigó introduciendo determinadas garantías de recaudación para las CCAA en 1998 a consecuencia de las cuales éstas dejaban de asumir el riesgo recaudatorio derivado de la evolución del IRPF, ya que dicha garantía les aseguraba un crecimiento de la recaudación territorial del IRPF equivalente al incremento del PIB. Estas garantías, que han desaparecido de la actual regulación del sistema de financiación, contenido en la LSF, fueron adoptadas a través del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) de marzo de 1998, que parece haber sido aprobado el 27 de marzo de 1998, según fuentes informales de la DGCHT, y que no ha sido publicado en el BOE. Una referencia al mismo se encuentra en EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I. y GARCÍA DE BUSTOS, F.: «La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Información Económica*, nº 135, 1998. Las consecuencias que sobre la recaudación autonómica por el IRPF tendría su reforma pueden verse en: CASTAÑER CARRASCO, J. M., ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. y PAREDES GÓMEZ, R.: «Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por Comunidades Autónomas». *IEF P. T.*, nº 19/1998. Acuerdo que por cierto provocó críticas en la doctrina, por no ser muy acorde con el principio de corresponsabilidad fiscal; *vid.* al respecto: AJA FERNÁNDEZ, E.: «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica»; en GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. (ed.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, p. 382; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004, pp. 126 y ss.

Así pues, en la actualidad, la merma recaudatoria que se pueda producir como consecuencia de la reforma de un impuesto normativo ni siquiera podría provocar una revisión de las transferencias a recibir por las CCAA a través del «Fondo de suficiencia» (arts. 11.4 LOFCA y 16 LSF), ni ser tenida en cuenta a efectos de calcular la «capacidad fiscal» de las CCAA¹⁰⁶. Esto es perfectamente coherente con el principio (sic) de «corresponsabilidad fiscal», que en tanto que desarrollo la autonomía financiera de las CCAA en la vertiente de los ingresos (156.1 CE) implica una mayor responsabilidad en la obtención de recursos para la financiación de sus competencias¹⁰⁷. En definitiva, no hay una obligación *jurídica* clara para que el Estado compense dicha pérdida de recaudación derivada de la reforma del IRPF.

Cosa muy distinta es que tal reforma debiera haber sido consensuada con las CCAA, que en este sentido deben ser informadas, por tratarse de una cuestión en la que ostentan un interés directo. Y al margen de que esto pueda resultar lógico y coherente con el régimen actual de impuestos cedidos, que en ocasiones son *quasi*-compartidos, lo que es evidente es que aquí sí hay una obligación jurídica, pues la reforma del antiguo art. 9.5 TRLIRPF entraría claramente dentro del supuesto previsto en el art. 64.3.b) LSF, consistente en «analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal... que modifiquen la regulación de los impuestos cedidos», función que el precepto atribuye a la *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión*

¹⁰⁶ Un análisis reciente de las reglas financieras del actual sistema de financiación autonómica puede verse en: RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas», *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Seminario organizado por el Instituto de Derecho Público Comparado y Cátedra de Estudios Portugueses Luis de Camoens. Valencia, Tirant lo Blanch, 2005 (en prensa). En cuanto al alcance y condiciones concretas de la cesión, *vid.* también: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, *op. cit.*, pp. 367 y ss., y referencias allí citadas.

¹⁰⁷ Principio sobre el que hay abundante literatura, sin ánimo de exhaustividad, *vid.* RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las CCAA», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 15/1985, p. 71; CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, pp. 15 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno». *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60/1988, pp. 505 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios y recargos de las CCAA», *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid, 1987, pp. 978 y ss.; IP, I. K. y MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto, C. D. Howe Institute, 1992, pp. 9 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, *op. cit.*, pp. 95 y ss.

Tributaria,¹⁰⁸ aunque no nos consta que dicha memoria se haya acompañado a la introducción del art. 93 LIRPF¹⁰⁹.

Por otro lado, la aplicación del denominado régimen de impatriados puede plantear dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios recogidos en el art. 31.1 de la Constitución española. Y, de hecho, lo cierto es que en el Parlamento sueco se suscitó un debate en torno a esta cuestión con motivo de la tramitación de una iniciativa legislativa que articulaba un régimen especial para atraer expertos extranjeros a Suecia. El debate en Suecia resulta de extraordinario interés dado que se trata de un país que tradicionalmente se ha opuesto a plegar o flexibilizar los principios tributarios sustantivos frente a «exigencias» derivadas de la competitividad internacional de su economía y empresas.¹¹⁰ Sin embargo, en este caso prevalecieron estas últimas razones sobre los principios constitucionales tributarios de capacidad económica e igualdad, lo cual, dicho sea de paso, viene constituyendo una tendencia normativa que silenciosa, pero progresivamente se está imponiendo en los ordenamientos tributarios modernos.¹¹¹

También resulta reseñable cómo en un país como los Países Bajos, exponente de una legislación tributaria tradicionalmente influenciada por consideraciones extrafiscales de competitividad

¹⁰⁸ Este órgano, que fue creado por la LSF, parece haber tenido hasta ahora una única reunión, (al menos es la única de la que se tiene alguna noticia), que tuvo lugar el 22 de octubre de 2004, y donde se concreta la citada obligación de información en la exigencia de que «los proyectos de modificación normativa que afecten a los tributos cedidos irán acompañados de una memoria económica sobre los efectos territorializados de las medidas que incorporen cuando ello sea posible con la información de que dispongan», COMISIÓN MIXTA DE COORDINACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA: *Relaciones de la Secretaría del Estado de Hacienda y Presupuestos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía*, Madrid, 22 de octubre de 2004, p. 8. El documento puede verse en: www.agenciatributaria.es/normlegi/CCAA/home.html, no nos consta su publicación en el BOE.

¹⁰⁹ En realidad, el origen del problema se encuentra en la ausencia de un auténtico órgano de coordinación normativa, algo que podría verse solucionado si algún día se acomete la tan discutida reforma del Senado, para convertirlo en una auténtica «cámara de representación territorial»; al respecto *vid.* RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA». *PEE*, nº 83/2000.

¹¹⁰ LINDECORONA, G.: «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, p. 142.

¹¹¹ En torno al impacto de la globalización sobre la configuración de los ordenamientos tributarios modernos, *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Civitas, REDF*, nº 114, 2002, y la bibliografía allí citada.

económica-internacional, se ha cuestionado el régimen especial de «trabajadores extranjeros especializados» en el propio Parlamento nacional.¹¹² En este sentido, llama la atención cómo en nuestro país la regulación dedicada a los impatriados siendo más «agresiva» que la establecida por otros países de nuestro entorno —por no mencionar su peculiar configuración técnica— ha pasado silenciosamente por nuestro Parlamento y sin provocar mayores reacciones de la doctrina o los comentaristas tributarios.

Y lo cierto es que, a nuestro entender, la regulación española del régimen de impatriados, no obstante, va mucho más lejos en su alcance que la adoptada en otros países europeos como Países Bajos, Suecia, Dinamarca o Finlandia¹¹³ y, por ello, las dudas sobre su constitucionalidad son mayores. No se olvide que nuestro Tribunal Constitucional —especialmente en la STC 96/2002, Fj. 7º— puso de relieve que las normas que articulen exenciones tributarias (*lato sensu*) resultan compatibles con el principio de igualdad, en tanto en cuanto persigan un fin legítimo desde el punto de vista constitucional y sean proporcionadas¹¹⁴. Ciertamente, el objetivo de política económica (extrafiscal) perseguido a través de la medida prevista en el art. 93 LIRPF, en principio, podría superar el test de razonabilidad constitucional, conclusión que no puede extenderse de forma tan evidente respecto de su ausencia de proporcionalidad.¹¹⁵ Las mismas

¹¹² KINNEGIN, J. W.: «Dutch Withholding tax exemption extends to specialized foreign employees», *Tax Notes International*, vol. 33, nº 4, 2004, pp. 371 y ss.

¹¹³ Tan sólo hemos encontrado un país (Chile) que articula un régimen similar al español en relación con el tratamiento de trabajadores impatriados; la legislación chilena establece que los extranjeros que se desplacen a Chile y residan en su territorio por un período inferior a tres años sólo quedan sometidos a imposición sobre la renta nacional; a partir del tercer año de residencia quedarían sometidos a imposición por renta mundial (LAURIE, «Chile: Ordinance Changes Reporting Rules for Foreign Residents», *Tax Notes International*, vol. 37, nº 13, 2005, p. 1149).

¹¹⁴ Nos remitimos en este punto a la posición defendida sobre la función del principio de igualdad tributaria por PALAO TABOADA, C.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas, REDE*, nº 124, 2004, pp. 776 y ss.

¹¹⁵ La falta de proporcionalidad no sólo reside en la amplitud de la exoneración del deber de contribuir, sino también de la amplitud en el propio ámbito subjetivo de la norma. Téngase en cuenta que las medidas del mismo tipo que se han articulado en otros países (*v. gr.*, en Suecia o en Países Bajos) circunscriben la aplicación del régimen especial de impatriados a determinado tipo de sujetos que por sus conocimientos (*expertise*) puedan aportar valor añadido a sus empresas, instituciones, economía y sociedad en el caso de que se desplacen a su territorio. A su vez, las medidas adoptadas en tales países no entrañan una «desfiscalización» tan desmesurada como la articulada a través del art. 93 LIRPF.

dudas de constitucionalidad podrían suscitarse examinando esta medida desgravatoria con fin extrafiscal desde la justicia en el gasto.¹¹⁶

En definitiva, el régimen de impatriados previsto en el art. 93 LIRPF plantea un buen número de cuestiones de interpretación, de técnica jurídica, de política legislativa, de Derecho Comunitario e incluso constitucionales que bien podrían aconsejar un replanteamiento del mismo. En esta misma línea de pensamiento, el caso planteado constituye un buen ejemplo para llamar la atención sobre esta cuestión en el sentido de que, a nuestro juicio, el legislador español debería ser consciente de que las consideraciones de competitividad económica internacional no permiten fundamentar en todo caso cualquier modulación de los principios constitucionales-tributarios y de las propias categorías y técnicas impositivas, de manera que resultaría altamente recomendable ponderar en mayor medida los referidos principios y técnicas impositivas a la hora de articular medidas que persigan este tipo de objetivos.

¹¹⁶ Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, p. 177.



CAPÍTULO III

Fiscalidad de los trabajadores españoles desplazados al extranjero: Análisis del art. 7.p) LIRPF



1. Consideraciones previas

La cuestión que vamos a analizar en las siguientes páginas es también una consecuencia directa, al igual que sucede con la regulación de los llamados impatriados, de la tantas veces invocada globalización e internacionalización económica a la que asistimos en la actualidad. Para afrontar esta situación son muchas y muy variadas las medidas que desde los diferentes países han tenido que arbitrarse con el fin de acomodar los aspectos más relevantes de su economía a ese panorama, cuestiones entre las que los desplazamientos internacionales de los trabajadores ocupan un lugar muy relevante. En ese contexto ya hemos visto cuáles han sido las medidas adoptadas por el legislador fiscal español para favorecer la entrada en España de personal cualificado extranjero que aporte a nuestras empresas valor añadido y, por ende, a la economía española.

Pues bien, en la misma línea también se han adoptado medidas fiscales orientadas a beneficiar a aquellos trabajadores que, siendo residentes en España, se desplacen al extranjero para desarrollar allí una actividad laboral. Se trata, en este caso, de adoptar mecanismos que contribuyan a mejorar los procesos de internacionalización de las empresas españolas¹¹⁷ y, por tanto, su competitividad¹¹⁸, extremo que, en última instancia, también redundará en beneficio de nuestra economía.

En este contexto existe un precepto, ubicado en la LIRPF, directamente orientado a reducir la carga fiscal de los que ahora llamaremos «expatriados» (*lato sensu*), esto es, sujetos residentes en nuestro país que se desplazan a trabajar en el extranjero durante un período que puede resultar de días, semanas, meses, e incluso años. Para este supuesto el art. 7.p) del citado texto legal incorpora una exención que afecta a las rentas del trabajo obtenidas por esos sujetos, siempre que se cumplan determinadas condiciones. Así pues, tanto en el caso del régimen especial

¹¹⁷ Este incentivo fiscal está pensado para beneficiar a las empresas españolas que están inmersas en procesos de internacionalización por la vía indirecta de reducir el coste económico de «expatriación» o desplazamiento al extranjero de sus trabajadores a través de una bonificación fiscal sobre la renta vinculada a tal expatriación o desplazamiento.

¹¹⁸ Esta es, según la DGT, la finalidad de la norma que nos ocupa. *Vid.* DGT de 30 de diciembre de 2003.

de impatriados (art. 93 LIRPF) como en el régimen de trabajadores desplazados (art. 7 LIRPF), nos encontramos con exenciones tributarias de marcado carácter extrafiscal con todas las dudas que ello plantea desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria¹¹⁹.

No obstante, en el caso del art. 7.p) LIRPF la exención tributaria se ha llevado hasta sus últimas consecuencias al operar sobre el hecho imponible, lo cual permite excluir la renta exenta del cómputo para fijar la tarifa progresiva o las propias reducciones generales del art. 20 LIRPF.

Así las cosas, con el fin de favorecer la competitividad de las empresas y entidades españolas en el exterior, el art. 7.p) de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declara exentas, entre otras rentas, a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1. «Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
2. Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

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

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

¹¹⁹ Vid. *supra*, lo expuesto respecto del régimen de impatriados.

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

Este es el texto legal vigente de una exención que se introdujo con la entrada en vigor de la Ley 40/1998, experimentando o siendo objeto posteriormente de varias modificaciones¹²⁰ que serán analizadas al examinar separadamente los requisitos ahí referidos para que sea posible aplicar este beneficio fiscal. Como veremos, la exención se ha configurado de una forma «compleja», de manera que para su aplicación se requiere la concurrencia de varios condicionantes que pasamos a analizar.

2. Requisitos para la aplicación de la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF

2.1. Requisito relativo a la residencia fiscal del contribuyente

2.1.A. Residentes en España desplazados al extranjero

Desde un punto de vista subjetivo, el precepto que estamos analizando afecta a aquellos contribuyentes del IRPF que, sin perder su condición de residentes en nuestro país, se desplazan al extranjero para realizar una actividad laboral.

Así las cosas, ese desplazamiento no debe implicar en ningún caso 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, tal y como ya hemos examinado en el capítulo dedicado a los «impatriados»¹²¹.

De ese modo, aun dándose la circunstancia de que el desplazamiento al extranjero del trabajador supere el periodo de los 183 días

¹²⁰ Vid. DE MIGUEL MONTERRUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, IEE, Madrid, 2003, p. 145; RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF», *Quincena Fiscal*, II, 2005, pp 87-88; GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía nº 1, AEF, Madrid, 2006, pp. 106-107; CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARJO, M.: «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*, nº 126/2008, pp. 92-93.

¹²¹ A ese capítulo nos remitimos en relación con la exposición allí realizada en relación con la legislación del IRPF que regula la residencia fiscal.

manejado a efectos del criterio de permanencia, ello no implicará necesariamente la pérdida de su condición de residente español. 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.

Pues bien, es aquí donde se plantean numerosos supuestos conflictivos en la práctica, problemas derivados de la gran casuística que rodea a este tema y en el que inciden aspectos tales 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.

Piénsese que en aquellos casos en los que la residencia sea difícil de sustentar sobre el criterio de la permanencia, la aplicación de la exención que estamos analizando dependerá entonces de la localización en nuestro país del centro de intereses económicos y/o vitales del trabajador en nuestro país, extremo cuya prueba podrá complicarse en función, precisamente, de las características que rodeen al desplazamiento del expatriado. En estos casos debería asegurarse que el núcleo principal de intereses económicos o la base de sus actividades permanece en España, a pesar del desplazamiento del trabajador al extranjero debido, por ejemplo, a una relación laboral del mismo con una filial o una asignación al establecimiento permanente¹²² del grupo (por ejemplo a través de un *split* del contrato de trabajo).

Ahora bien, si lo anterior puede defenderse en aquellos casos en los que el trabajador realiza frecuentes desplazamientos al extranjero dentro de un período impositivo, mayores dificultades entrañará la defensa de la residencia en territorio español cuando ese sujeto permanece durante un período dilatado de tiempo en el extranjero, que puede abarcar la práctica totalidad del ejercicio impositivo, e incluso de varios. Aun en este supuesto la cuestión puede presentar diferentes perfiles. Podríamos pensar así en el caso de un sujeto que se desplaza al extranjero para realizar trabajos para varios EP o filiales del grupo, situados en distintos países, pero sin contar con una «vivienda permanente» en ningún lugar concreto, ya que su labor le exigiría cambiar constantemente de «centro de trabajo», aunque siempre en el extranjero. Defender en este caso que

¹²² En adelante EP.

el centro de intereses económicos y vitales del trabajador continúa en nuestro país no debería representar demasiados problemas, toda vez que en estos casos lo más frecuente es que dichos puntos de conexión continúen estando radicados en España¹²³.

Más difícil será la prueba de esa situación en el caso de que ese mismo desplazado desarrolle su labor durante un período de tiempo dilatado en el extranjero, pero siempre para la misma empresa. En ese caso lo más lógico será pensar que cuenta en ese lugar con una «vivienda permanente», y más aún, si el desplazamiento abarca varios ejercicios impositivos, que el desplazamiento puede haberse producido con la familia, supuesto este último que, de producirse, consideramos que dificultaría sobremedida la posibilidad de defender la residencia fiscal en España de ese sujeto.

La DGT analizó esta cuestión al hilo de un sujeto desplazado a Brasil por su empresa para realizar su trabajo por tiempo indefinido¹²⁴. En este supuesto el aludido centro directivo analiza los diferentes criterios que podrían utilizarse para determinar la residencia de ese trabajador en nuestro país, señalando que de no poder aplicarse el criterio de la permanencia habría que atender al lugar donde se halle el «núcleo principal de sus intereses económicos o la base de sus actividades», extremo que en la citada consulta la DGT reconoce que no puede probarse. En relación con este punto de conexión, y aunque ciertamente en la consulta no se alude a esta cuestión, cabría plantear si el lugar en el que se celebre el contrato de trabajo en virtud del cual un sujeto se desplaza al extranjero, podría incidir o no en su consideración de residente en España. Esto es, si ante la imposibilidad de aplicar el resto de los criterios a los que alude el art. 9 LIRPF podría atenderse al lugar del trabajo al cual está adscrito el trabajador como aspecto a tomar en consideración respecto de la posible aplicación del criterio del núcleo principal o la bases de sus actividades o intereses económicos. Desde este punto de vista parece que sería más fácil defender la residencia en España del trabajador de una empresa radicada en nuestro país que, en un momento dado, decide trasladarlo al extranjero pero sin que dicho

¹²³ En ese sentido se manifestó la DGT en V1944-05, de 30 de septiembre, en la que se señala que «dado que el trabajo se desarrolla en el extranjero pero no en una determinada localización sino en varios países su residencia familiar está en Madrid así como el centro de trabajo al cual está adscrito».

¹²⁴ DGT V0258-07, de 9 de febrero.

trabajador pierda su relación laboral con la citada empresa siendo ésta, además, la encargada de abonarle los rendimientos por dicho trabajo. Más complicado sería mantener dicha residencia cuando, siempre ante la imposibilidad de aplicar cualquier otro criterio de conexión, el trabajo se desarrolla en el marco de un contrato directamente celebrado entre el trabajador y la empresa extranjera. Es decir, en casos donde un trabajador residente fiscalmente en España es contratado por una empresa extranjera y pierde todo vínculo personal, familiar y económico con el territorio español, no existiría base legal o fundamento que permitiera invocar el estatus fiscal de residente fiscal en España de tal trabajador totalmente expatriado, de suerte que su eventual tributación por el IRPF vendría a constituir un acto de «voluntarismo fiscal» al no mediar puntos de conexión territorial que fundamenten tal tributación.

A este respecto cabe destacar que en la referida resolución de 9 de febrero de 2007, la DGT no entró a valorar esta problemática, terminando por considerar residente fiscal al consultante sobre la base del vínculo familiar, ya que en ese caso el cónyuge de aquél continuó residiendo en España durante el tiempo que duró el desplazamiento.

Por otra parte es necesario advertir, tal y como hace la propia DGT en la resolución que acaba de citarse, de las consecuencias que puede tener la determinación de la residencia en España sobre la base de alguno de los criterios recogidos en el art. 9 LIRPF en aquellos casos en los que dicha condición puede también ser invocada por el país de destino del trabajador en virtud de otro punto de conexión, en cuyo caso sería inevitable acudir, en el caso de que exista, a lo dispuesto en cada caso en los respectivos Convenios de Doble Imposición.

A este respecto, deberían tenerse en consideración las *tie-breaker rules* de los CDI con los países de residencia de la entidad extranjera o del EP en el que están asignados funcionalmente los trabajadores. A efectos de evitar conflictos de imposición con estos Estados en lo relativo a la determinación de la residencia fiscal de los trabajadores resultaría recomendable que éstos no poseyeran una «vivienda permanente a su disposición» en el territorio de tales países.¹²⁵ Se trata

¹²⁵ La RDGT de 16 de septiembre de 1992 (*Fiscalidad de No Residentes según la doctrina administrativa*, Ciss, Valencia, 1995, p. 281) delimita el concepto de «vivienda permanente» a los efectos del art. 4.2 de los CDI: «es conveniente observar que el tener una vivienda permanente no implica la posesión de la misma, basta con que esté reservada para su uso con intención de permanencia. La vivienda puede ser considerada en todas sus modalidades: casa o apartamento propiedad del interesado o arrendados, habitación amueblada en alquiler, etc.».

de una recomendación de «máxima seguridad», por cuanto que, en la mayoría de las ocasiones, sería fácil defender ante el Fisco de tales países que el centro de intereses personales y económicos está localizado en España.¹²⁶ En todo caso, debe advertirse que allí donde la aplicación de las reglas de un CDI que eliminan la doble residencia condujese a la aplicación del contribuyente como residente fiscal del otro Estado contratante, tal calificación, en principio, sólo posee efectos de cara a la aplicación del CDI entre España y el otro Estado contratante. Es decir, tal contribuyente será calificado como residente fiscal del otro Estado contratante, de manera que las autoridades fiscales españolas, a los efectos de los impuestos cubiertos por tal convenio, deben tratar al referido contribuyente como «no residente» en relación con la aplicación de las reglas de distribución del poder tributario previstas en el CDI (arts. 5 a 23).

Sin embargo, si se entendiera que la aplicación del art. 4.2 de los CDI no supone una recalificación absoluta de la residencia fiscal del contribuyente, ello provocaría que éste siguiese siendo residente fiscal de los dos países de acuerdo con su legislación interna. En esos casos, España podría seguir considerando que el referido contribuyente es residente fiscal en territorio español a los efectos del IRPF, pero debe someterlo a imposición de acuerdo con los límites previstos en el CDI cuya *tie-breaker rule* condujo a su calificación como residente fiscal del otro Estado a los efectos de tal convenio. Así, el referido contribuyente podrá seguir siendo calificado como residente fiscal de acuerdo con la legislación española y, en su caso, podría aplicar lo previsto en el art. 7.p) LIRPF si concurriesen los demás requisitos previstos en tal precepto.¹²⁷ Con todo, los nuevos paras. 8.2 al art. 4 y el para. 1 al art. 21 del MC OCDE 2008, clarifican que la aplicación de las *tie-breaker rules*, de un CDI entre dos Estados (A y B), a favor de

¹²⁶ La RTEAC de 3 de febrero de 1993 (JT 1993, Ar. 345) es ilustrativa de los problemas que pueden surgir en relación con la determinación de la residencia fiscal de trabajadores desplazados en el marco de CDI.

¹²⁷ A nuestro juicio, resulta criticable que la legislación española del IRPF e IS no regulen específicamente esta situación. Otros países como Suecia, Canadá o el Reino Unido han establecido una legislación que prevé cómo deben tratarse estas situaciones donde los CDI interactúan con la legislación interna. Así, mientras la legislación sueca los considera residentes, la canadiense y británica los califica como no residentes. Vid. VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997, Ant. 4, par. 13; BAKER, P.: *Double Tax Conventions*, Sweet & Maxwell, London, 2004, pp. 4 B.02; STAHL, K.: «Sweden: New Act on the Effects of tax treaty provisions on domestic law», *Intertax*, nº 11, 1996, pp. 434-435.

la residencia en uno de ellos (A) impide al otro Estado (B) someter a imposición a tal contribuyente como residente por la renta obtenida en países terceros.

De algún modo, la aportación del MC OCDE 2008 a este campo establece o clarifica la situación de estos sujetos en el Estado contratante (B) que pierde la residencia fiscal del contribuyente por efecto del art. 4 de un CDI, de manera que son no residentes en tal Estado (B) y no pueden tampoco invocar frente a otro Estado su condición de residentes en el mismo para aplicar el CDI con tal tercer país.

2.1.B. *Supuestos de trabajadores impatriados que se desplazan a España y realizan trabajos en el extranjero*

Al margen de esas cuestiones, y continuando con la exposición de la casuística que rodea a este tema, hemos de hacer referencia ahora a la posibilidad de aplicar la exención del art. 7.p) a supuestos diferentes a los tratados hasta ahora, esto es, residentes españoles que se desplazan a trabajar al extranjero. Es decir, cabe también plantear la posibilidad de aplicar dicho beneficio fiscal a los llamados «impatriados», esto es, sujetos que en un determinado ejercicio adquieren la residencia española por haberse desplazado a trabajar en nuestro país.

Son concretamente dos los casos que en relación con esos sujetos cabe plantear. Así, en primer lugar, puede pensarse en la posibilidad de aplicar la exención a un sujeto que habiendo sido trabajador residente en otro país durante una parte del ejercicio, se traslade posteriormente a España obteniendo la condición de residente español en virtud del criterio de permanencia. Se trataría de un residente fiscal español que, durante el período impositivo, ha obtenido parte de sus rentas por haber desarrollado una actividad laboral en el extranjero¹²⁸. Desde ese punto de vista parece factible la aplicación de la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF respecto de los rendimientos del trabajo obtenidos en el ejercicio en el que adquiere la residencia española, pero con

¹²⁸ No toda la doctrina parece compartir dicha opinión. Así, CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: «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», *op. cit.*, p. 95, excluyen expresamente del ámbito de aplicación del art. 7.p) el caso de los «impatriados» en términos generales. Únicamente se admitiría para esos sujetos la exención cuando, habiendo adquirido ya la residencia en territorio español, realicen «ausencias esporádicas» al extranjero para desarrollar una actividad laboral, con los límites cuantitativos que en este sentido establece el art. 93 LIRPF.

carácter previo al desplazamiento a nuestro país¹²⁹. Dichas conclusiones, claro está, están condicionadas al resto de los requisitos exigidos por el citado precepto legal para que el contribuyente pueda acogerse a la exención, tal y como tendremos ocasión de examinar en partes posteriores de este trabajo.

En el supuesto anterior estaríamos ante un impatriado que opta por tributar de acuerdo con su nuevo estatus de residente español, esto es, por el IRPF, descartando la opción que el art. 93 de la LIRPF ofrece a estos sujetos para acogerse a la tributación por el IRNR. Sin embargo, ha de plantearse también la hipótesis de que el mismo sujeto que nos ha servido para ilustrar el caso anterior decida hacer uso de la mencionada opción. La cuestión será si en ese caso cabe también aplicar la exención del art. 7.p) LIRPF. En ese sentido podemos recordar que el art. 93 permite que una parte del trabajo de los impatriados puede prestarse en el extranjero, siempre que no se superen los límites cuantitativos establecidos al efecto. Pues bien, la cuestión aquí estaría en determinar si los rendimientos correspondientes a los impatriados que tributen por el IRNR pueden aplicar la exención del art. 7.p) LIRPF respecto de las rentas correspondientes a los trabajos desarrollados en el extranjero.

A nuestro juicio, y pese a la opinión en contrario de algunos autores¹³⁰, la respuesta debiera ser negativa, postura que consideramos debe ser argumentada poniendo en relación en este caso la exención del art. 7.p) con las reglas de sujeción de las rentas del trabajo previstas en la LIRNR

¹²⁹ Vid. RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *Quincena Fiscal*, septiembre II, 2005, p. 91; ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2007, p. 810, expone que «aunque es cierto que la norma pretende favorecer la “exportación” de capital humano al extranjero, lo que podría justificar la no aplicación de la exención en el caso de nuevos contribuyentes por el IRPF que han percibido en el año del cambio de residencia rentas del trabajo en el extranjero, no es menos cierto que la incorporación de la letra p) al artículo 7 de la Ley del IRPF también pretende aumentar el grado de internacionalización de la economía española, haciendo de ésta una economía ágil y moderna, capaz de atraer también capital humano como consecuencia de la inversión de capital extranjero en nuestro país. Por ello, creemos que salvo que expresamente el texto legal así lo estableciese, el art. 7, letra p), se debe aplicar tanto para los contribuyentes por este impuesto que desarrollen trabajos en el extranjero, como a aquellos que podríamos denominar “nuevos contribuyentes”, que ganan la residencia fiscal en nuestro país en un determinado año, por aquellos rendimientos obtenidos por los trabajos prestados en el extranjero en el año del cambio de residencia, siempre que se cumplan los restantes requisito del art. 7 p)».

¹³⁰ En esa línea GARCÍA CARRETERO, B.: La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización, *op. cit.*, p. 108.

que, sin duda, deberán tomarse en consideración cuando el impatriado opte por tributar como no residente. En ese sentido, hemos de reparar, en primer lugar, en lo dispuesto por el art. 13.1.c) de la LIRNR, en el que se establece el criterio de sujeción aplicable a efectos de ese impuesto a los rendimientos del trabajo. Se estipula así que se considerarán obtenidos en territorio español, y por tanto, estarán sujetos al impuesto, los rendimientos del trabajo «1º. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español».

Así las cosas, el criterio de sujeción en este caso es claro. La renta ha tenido que generarse a partir de una actividad laboral realizada en territorio español, precisión que deja fuera del ámbito de aplicación del impuesto a aquellas rentas que el impatriado pueda obtener por trabajos realizados en el extranjero de acuerdo con los límites que a esos efectos establece el art. 93 LIRPF. A este respecto ha de tenerse en cuenta que esos límites sirven únicamente para determinar la condición de impatriado del trabajador, y no para operar como criterio de no sujeción o en su caso de exención respecto de tales rentas obtenidas por trabajos realizados en el extranjero.

Por tanto, remitiéndonos a lo dispuesto por el art. 13 LIRNR, la primera conclusión a extraer de los argumentos expuestos debiera conducir a predicar la no sujeción de las rentas que el impatriado que se acoge a la opción de tributar como no residente pueda obtener por trabajos puntualmente desarrollados en el extranjero.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la cuestión se complica al leer el art. 14 de la LIRNR, ya que en él se consideran exentas, en su apartado a), las rentas mencionadas en el art. 7 LIRPF con alguna excepción que en nada afecta a las previsiones del apartado p) objeto de este estudio.

Esto es, hemos compartido la condición de no sujetas para unas rentas que, posteriormente, el legislador califica como exentas. A nuestro modo de ver, el legislador ha efectuado una remisión a las exenciones prevista en el art. 7 LIRPF sin pensar expresamente en las consecuencias que esa remisión tiene para el apartado p), toda vez que no se puede calificar como exenta una renta que previamente, y en el mismo cuerpo legal, se incluye entre las rentas no sujetas.

Esta asimetría debería ser resuelta por el legislador, en aras de dotar de mayor seguridad jurídica a una cuestión que ya de por sí plantea numerosas dificultades prácticas por la enorme casuística por la que se ve afectada la aplicación de la exención que nos ocupa.

2.2. Las rentas exentas son únicamente los «rendimientos del trabajo» percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

Tal y como se desprende de la lectura del art. 7.p) LIRPF, las rentas que pueden beneficiarse de la exención son únicamente los «rendimientos del trabajo» que hayan sido percibidos «por trabajos efectivamente realizados fuera del territorio español», siempre que se cumplan el resto de las condiciones establecidas en dicho precepto.

Sin perjuicio de las consideraciones que se realizarán al analizar dichos requisitos, existe una cuestión que es necesario precisar desde un principio. Nos referimos a la concreción de las rentas que hayan de calificarse como rendimientos del trabajo a efectos de este artículo. Esto es, si la exención abarca a todas las rentas a las que se refiere el art. 17 LIRPF o si, por el contrario, sólo algunas de ellas encajarán en el beneficio fiscal que comentamos.

En ese sentido ha de tenerse en cuenta la extensión con la que el primer inciso del art. 17 define a los rendimientos del trabajo, calificación que a tenor de dicho precepto, abarca 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 tengan carácter de rendimientos de actividades económicas».

Estamos, por tanto, ante un concepto muy amplio que necesariamente debe llevarnos a cuestionar si, efectivamente, todas las rentas que tienen cabida en el art. 17 LIRPF, son susceptibles de beneficiarse de la exención que comentamos siempre y cuando, claro está, se cumplan los restantes requisitos exigidos por el art. 7.p).

Esta cuestión ha provocado opiniones encontradas en la doctrina que, fundamentalmente, difieren sobre la necesidad de que entre el trabajador desplazado y la empresa extranjera en la que presta sus servicios exista una relación laboral.

Se ha defendido así, en primer lugar, la aplicación de la exención a todos los rendimientos calificados como del trabajo por parte del art. 17 LIRPF, sean fruto o no de una relación laboral siempre condicionado al cumplimiento del resto de los requisitos que recoge el art. 7.p) LIRPF. Esta opinión, que parte del argumento de que no debe distinguirse donde la ley no lo hace, ha sido defendida por un sector

de nuestra doctrina¹³¹ estimando que en ningún caso la LIRPF exige que se requiera un «segundo contrato» entre el empleado y la filial del grupo o un EP en el extranjero, para que el trabajador pueda beneficiarse de la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF.

Frente a esta opinión, cabría considerar que la exención es únicamente aplicable a los supuestos de rentas del trabajo derivadas de una relación laboral, extremo que sólo puede predicarse de los rendimientos ubicados en el primer apartado del art. 17 LIRPF, así como a alguno de los recogidos en el segundo apartado de ese precepto, como es el caso de las relaciones laborales especiales. En ese sentido se ha manifestado la DGT¹³², señalando textualmente que «la expresión “trabajos” utilizada por la norma debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 16 del TRLIRPF¹³³, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a algunos supuestos contemplados en el apartado 2 del citado artículo 16 del TRLIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial)».

Esa ha sido, en términos generales, la premisa de la que ha partido la DGT, aunque no se mencione expresamente, cuando en otras contestaciones a consultas se le han planteado distintos supuestos en los que podría dudarse del encaje en el art. 7.p) de algunas de las rentas mencionadas en el art. 17.2 LIRPF.

Así, reparando en los supuestos de rentas relacionados en dicho apartado existen algunos casos en los que es fácil descartar la posibilidad de aplicación del art. 7.p), y ello, no sólo por la existencia o no de relación laboral, sino porque no se cumplirían el resto de los requisitos exigidos por ese precepto. Eso es lo que sucede, por ejemplo, con las pensiones públicas percibidas por un residente español en otro país en el que hubiera trabajado con anterioridad¹³⁴ o el caso de las becas y ayudas para estudios, que no pueden traducirse en un trabajo prestado para el centro de estudios extranjero¹³⁵.

¹³¹ GARCÍA CARRETERO, B.: La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización, *op. cit.*, p. 115.

¹³² DGT V 1944-05, de 30 de septiembre.

¹³³ Esta referencia debe entenderse hoy realizada al art. 17 LIRPF.

¹³⁴ DGT V 0087-00; V 1684-05.

¹³⁵ DGT 0624-01; 0688-01.

Sin embargo, existen otros casos de más difícil solución. Particularmente problemático es el supuesto de renta del trabajo contemplada en el art. 17.2.e) LIRPF, en el que se califican como tales a «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos».

Este supuesto se plantea actualmente como el más problemático de los tipos de renta del trabajo mencionado en el art. 17.2 LIRPF a efectos de su encaje en el art. 7.p). En ese sentido, existen Resoluciones de la DGT, como la 1087/2003, en la que se deniega la aplicación de la exención que comentamos respecto de las retribuciones de administradores de entidades no residentes en España, al considerar que «no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero»¹³⁶.

Más contundente se muestra la DGT en una consulta Vinculante (V1944/2005), donde señala, al hilo de un caso en el que el afectado ejercía diversas funciones en beneficio de diferentes entidades ubicadas en el extranjero, la necesidad de «efectuar una distinción dentro las mismas, a los efectos de analizar correctamente si se trata de rendimientos del trabajo amparados por la exención que se está analizando. La expresión “trabajos” utilizada por la norma debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 16 del TRLIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a algunos supuestos contemplados en el apartado 2 del citado artículo 16 del TRLIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En particular, y por lo que se refiere a las retribuciones derivadas de su pertenencia a diversos consejos, comités operativos, de auditoría, de adquisiciones y contratos de las sociedades concesionarias, la aplicación de la exención dependerá de que la renta percibida no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 16.2 del TRLIRPF, ni tampoco por el desempeño de funciones de control y/o supervisión de una empresa sobre sus filiales»¹³⁷.

¹³⁶ El mismo criterio se sigue por la DGT V 1944-05.

¹³⁷ Tal y como ya se ha señalado, la referencia al art. 16 debe entenderse hoy realizada al art. 17 LIRPF.

La toma de posición por parte de la DGT es clara, aunque son varios los autores que discrepan de esta opinión, siempre y cuando, claro está, se cumplan el resto de los requisitos exigidos por el art. 7.p) para que pueda aplicarse la exención¹³⁸.

Ciertamente del tenor literal del art. 7.p) no se deduce, *a priori*, que los rendimientos del trabajo a los que alude ese precepto, sin ninguna precisión ulterior, no deban ser todos los que la LIRPF incluye en su art. 17 dedicado, precisamente, a las rentas del trabajo. No obstante lo anterior, lo cierto es que si realizamos una interpretación finalista de la exención que nos ocupa, la posición de la DGT nos parece más correcta¹³⁹.

Ha de repararse así en el hecho de que las rentas del trabajo incluidas en el segundo apartado del art. 17 LIRPF constituyen una relación adicional de rendimientos que, por su naturaleza, podrían dar lugar a discusiones sobre su inclusión o no en la definición genérica de rendimientos del trabajo, con lo que algunos autores aluden a ellos como «rendimientos del trabajo por decisión legal»¹⁴⁰. En ese sentido, y por lo que respecta a los Administradores, miembros de los Consejos de Administración o de otros órganos representativos, lo cierto es que sus retribuciones no proceden de una relación de carácter laboral, sino mercantil, lo cual conlleva algunas diferencias relevantes en su tratamiento fiscal. Así sucede, por ejemplo, con las retenciones que sus retribuciones soportan¹⁴¹, específicas y diferentes de las que se aplican sobre los rendimientos del trabajo caracterizados por las notas de «dependencia y alteridad» predicadas en varias ocasiones por la DGT¹⁴² de los que un sector doctrinal llama «rendimientos del trabajo en sentido estricto», refiriéndose a los incluidos en el primer apartado del art. 17 LIRPF¹⁴³.

¹³⁸ En este sentido, GARCÍA CARRETERO, B.: «La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización», *op. cit.*, p. 114; ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», *op. cit.*, p. 813.

¹³⁹ Consideramos, no obstante, que las retribuciones en especie que reciba un trabajador (incluyendo entregas de acciones u opciones sobre acciones) deberían integrarse o tenerse en cuenta en la base de cálculo de la exención del art. 7.p) LIRPF.

¹⁴⁰ VV.AA.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª ed. CISS, Valencia, 2003, p. 227.

¹⁴¹ *Vid.* art. 80.1.3º del RIRPF.

¹⁴² DGT nº 1087-03, de 30 de julio de 2003.

¹⁴³ VV.AA.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *op. cit.*, p. 212.

Así pues, y a menos que los sujetos a los que alude el apartado e) del art. 17.2 LIRPF se desplacen al extranjero a desarrollar alguna actividad laboral desconectada de su condición de Administraciones o miembros de los órganos de representación de la entidad, situación que será posible en aquellos casos en los que además de ostentar dicha condición realicen una actividad laboral en las condiciones de dependencia a las que alude la DGT¹⁴⁴, las retribuciones que esas personas perciban por detentar tales cargos no podrán beneficiarse de la exención que comentamos.

Al margen de los problemas que suscita la compatibilidad en algunos casos de los arts. 17 y 7.p) de la LIRPF, también a efectos de calificación de rentas debe tenerse en cuenta la incidencia de los CDI. A este respecto, aquí únicamente queremos indicar que la calificación de una renta como rendimiento del trabajo con arreglo al art. 17 LIRPF y a efectos del art. 7.p) lógicamente no posee consecuencias de cara a la calificación del mismo rendimiento en el marco de un CDI. El Estado de la actividad debe calificar tal renta con arreglo al art. 15 del convenio, el cual establece una definición más restringida;¹⁴⁵ es más, algunas rentas que el art. 17 LIRPF considera «rendimientos del trabajo» poseen otro tratamiento fiscal diferenciado en el marco de un CDI y pueden llegar a recibir otra calificación distinta (desde ser calificadas como «rentas de consejeros», «pensiones», hasta «intereses» o «ganancias patrimoniales» en determinados casos). A nuestro

¹⁴⁴ En ese sentido ha de repararse en la posibilidad, sobre todo en el marco de las «empresas de reducida dimensión», de que el administrador sea también trabajador de la empresa, además de socio de la misma. En este orden de cosas, también resulta procedente referirse a la reciente jurisprudencia del TS (SSTS de 13 de noviembre de 2008, *Caso Mahou*), de acuerdo con la cual considera que el vínculo de un miembro del consejo de administración excluye la existencia de una relación laboral de tal miembro del consejo en calidad de ejecutivo, director general o gerente, de suerte que tales prestaciones tienen carácter mercantil y no laboral, salvo cuando el administrador realizaba prestaciones o labores de naturaleza diferente a las ejecutivas para tal empresa.

¹⁴⁵ El art. 15 del MC OCDE 2008 hace referencia a «sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de empleo». La noción de renta obtenida por razón de empleo, sin embargo, viene delimitada de forma negativa por otros preceptos del CDI como los referidos a «pensiones», «retribuciones públicas», «profesores y maestros», «participación de consejeros». Con todo, se viene entendiendo que las rentas en especie generadas en el marco de una relación laboral (v. gr., bonos de empresa, seguros de vida o de salud) quedan cubiertos por el artículo relativo a «trabajos dependientes». Véase el para. 2.1 de los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales OCDE al art. 15 MC OCDE (1997-2008). En el mismo sentido, VOGEL, K.: *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997, Art. 15, para. 14. Véase *infra* el epígrafe en el que se analiza la tributación de los trabajadores en los CDI.

juicio, la asimetría de calificación que puede originarse en estos y otros supuestos no plantea mayores problemas de cara a la aplicación del artículo 7.p) en el Estado de la residencia, aunque sí debe tenerse en cuenta la posibilidad de que, en determinados supuestos muy concretos, la «calificación convencional» que realice el Estado de la actividad sea distinta. Volveremos más adelante sobre la interrelación entre el art. 7 p) LIRPF y los CDI.

2.3. Los rendimientos del trabajo deben ser percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, independientemente de quien satisfaga las rentas

Continuando con el análisis del art. 7.p) LIRPF vamos a detenernos en otra de las expresiones empleada por el legislador para detallar los requisitos que será preciso cumplir para que el trabajador desplazado pueda beneficiarse de la exención prevista en ese artículo. Nos referimos, concretamente, al término «percibidos» al que alude la Ley, refiriéndose a los rendimientos del trabajo obtenidos por el desplazado que vaya a aplicar la exención.

Con respecto a este término ha de tenerse en cuenta que el legislador únicamente incluye como condición para la aplicación del beneficio fiscal el hecho de que ese trabajador reciba efectivamente una remuneración por el trabajo que realiza en el extranjero, pero en ningún caso incorpora requisito alguno acerca de quién debe ser el pagador de tales rentas. Así las cosas, resulta irrelevante que el pago se realice por la entidad residente de España (empleadora), aunque lo haga en nombre y por cuenta de la entidad no residente, o bien que lo haga directamente la empresa extranjera en cuya sede se han realizado los trabajos.

En ese sentido resulta revelador un dato que interesa poner de manifiesto aquí. Nos referimos al hecho de que no prosperase la modificación del art. 7.p) LIRPF por parte del Proyecto de Ley de Acompañamiento a los PGE para 2002, en el sentido de someter la aplicación de dicho precepto a la condición de que los rendimientos fuesen «satisfechos» por una entidad no residente. Se optó así por considerar irrelevante, a efectos de aplicar la exención, el hecho de que la entidad pagadora sea la extranjera en la que se presten los servicios o la española a la que se encuentre vinculado el trabajador. Por su parte, el momento y el lugar del pago tampoco poseen excesiva trascendencia de cara a la aplicación del art. 7.p) LIRPF.

En definitiva, lo verdaderamente relevante es que el trabajador perciba una remuneración por los trabajos efectivamente prestados en el extranjero en el seno de una organización empresarial localizada fuera de territorio español. Toda remuneración *conectada funcionalmente* con tal prestación de servicios puede quedar enmarcada en el ámbito objetivo de aplicación de la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF.

Estas consideraciones son igualmente aplicables en relación con la cláusula del art. 15.1 de los CDI, sólo que en estos casos se requiere que la remuneración sea percibida en relación con trabajos realizados en el territorio del Estado contratante de la actividad.¹⁴⁶ Tampoco aquí se requiere un «segundo» contrato entre la entidad en el seno de la cual se prestan los servicios en el extranjero y el trabajador desplazado que está vinculado contractualmente con otra entidad. De hecho, para que el Estado donde se ejerce el empleo pueda gravar tales rentas es indiferente si la entidad para la cual se prestan los servicios paga a la entidad empleadora del trabajador y ésta a él, o directamente a este último.

Todo lo señalado hasta el momento se ha analizado a la vista del término «percibidos» incluido en la redacción del art. 7.p), concluyendo que es indiferente quién abone la renta de cara a la posibilidad o no de aplicar la exención, siempre que se den el resto de los condicionantes a los que el legislador ha sometido tal beneficio fiscal. Ahora bien, lo anterior no significa que la identificación del pagador en estos casos esté exenta de relevancia. Antes al contrario, son muchas las cuestiones que pueden plantearse en torno al gravamen de la renta que va a percibir el trabajador, y ello, en función de las características propias de la entidad que abona dichas rentas.

En ese sentido, son varios los supuestos ante los que podríamos encontrarnos en una cuestión que, al igual que otras muchas de las que suscita el análisis del art. 7.p), están condicionadas por la gran casuística que rodea al tema.

Así, cabría plantear el caso de un trabajador desplazado que «perciba» todas sus rentas de la entidad española de la cual depende laboralmente. En este caso, como ha manifestado la DGT en varias ocasiones «teniendo en cuenta que no están sujetas a retención las rentas exentas, la entidad pagadora deberá calcular las retribuciones de acuerdo con la previsión

¹⁴⁶ En este sentido véase la RDGT de 28 de marzo de 2000, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 212, p. 37. Vid. también VOGEL, K.: *op. cit.*, art. 15, para. 15.

de que disponga, de esta manera, podría partirse del número de desplazamientos efectivamente realizados en el ejercicio anterior, pero siempre previendo los que se van a realizar durante el año siguiente y, en todo caso, aplicando el mecanismo de regularización previsto en el art. 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio»¹⁴⁷, referencia esta última que actualmente debe entenderse realizada al art. 87 del vigente RIRPF. Así pues, la entidad española debe practicar retención en el sentido expuesto. Ahora bien, como también ha señalado el mencionado centro directivo, esto lo hará con independencia de que en el país del desplazamiento las rentas que perciban estén o no sometidas a tributación y, en su caso, a retención en la fuente con arreglo a la legislación del Estado de que se trate¹⁴⁸.

Existen otros supuestos donde posee incidencia la cuestión del pagador de los rendimientos por trabajos en el extranjero, tanto a los efectos de la aplicación del art. 7.p) LIRPF como a otros efectos fiscales. Así, piénsese en las dos siguientes hipótesis: (a) supuestos donde el trabajador (residente en España) de una entidad española tiene un segundo contrato de trabajo con una segunda entidad extranjera (que puede o no formar parte del Grupo de empresas de la que forma parte la entidad española); y (b) supuesto donde el trabajador (residente en España) de una entidad española es desplazado al extranjero para prestar sus servicios asignado funcionalmente a un EP de la empresa situado en el extranjero.

En relación con el caso (a), resulta evidente que los rendimientos satisfechos por la entidad extranjera, en principio, podrán ser considerados rendimientos por trabajos realizados en el extranjero a los efectos de la aplicación del art. 7.p) LIRPF. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que tales salarios normalmente serían objeto de retenciones (y tributación) en el extranjero, circunstancia esta que puede implicar para el trabajador una doble imposición internacional que debe ser resuelta de acuerdo con lo previsto por los CDI y la legislación interna.

No obstante, téngase en cuenta que la exención del art. 7.p) LIRPF determina que una parte de la renta extranjera del contribuyente no se integre en la base imponible, al estar ante una exención del hecho

¹⁴⁷ DGT V 1585-08, de 28 de julio.

¹⁴⁸ DGT VI073-05 de 14 de junio.

imponible y, por tanto, no puede ser tenida en cuenta a los efectos de la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición, lo cual puede implicar que una parte importante del impuesto pagado en el extranjero no sea deducible en España cuando se aplique el método de «imputación».

En el caso (b) se plantearían las mismas cuestiones que en el caso (a). Ahora bien, aquí cabe unir la problemática relativa a las retenciones, de suerte que tanto la entidad española como el EP en el extranjero, en principio, deben realizar retenciones sobre los rendimientos del trabajo satisfechos al trabajador desplazado, aunque en el caso de la entidad española ésta tendría que tener en cuenta la exención del art. 7.p) LIRPF en el cálculo de tales retenciones.

2.4. Los rendimientos del trabajo deben ser percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

La referencia expresa a la «efectividad» indica, como ya se ha señalado, la necesidad de que exista un desplazamiento del trabajador español fuera del territorio nacional.

Se requiere, por tanto, la concurrencia de dos presupuestos: que la renta se perciba o satisfaga por una prestación de servicios realizada por un trabajador residente de España desplazado al extranjero; y que la prestación de los servicios de tal trabajador se realice de forma efectiva en el seno de una organización económica o empresarial localizada fuera de territorio español.

Sin embargo, no se requiere que tal trabajo se desempeñe en un lugar determinado, esto es, en las instalaciones de la empresa empleadora, por ejemplo en una filial o en un EP en el extranjero. Lo que sí se requiere es que «los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España»¹⁴⁹.

Así las cosas, las rentas que perciban los empleados residentes de España por trabajos realizados en el marco de su relación laboral con una entidad española se beneficiarán de la exención del art. 7.p) LIRPF, en la medida en que se lleven a cabo en el territorio del país de residencia de una entidad extranjera (filial o no de la entidad española) o en el país de ubicación del EP o en cualquier otro país

¹⁴⁹ Vid. DGT V1166-08, de 6 de junio.

tercero diferente de España, siempre que la prestación se realice para una entidad extranjera o uno de sus EP localizados en un país diferente de España y no se trate de un país calificado como paraíso fiscal. Una de las cuestiones más polémicas que puede plantearse en este contexto es precisamente la prueba del desplazamiento y prestación de servicios al extranjero, de suerte que, a nuestro juicio, deberá ser admisible la utilización de todos los medios de prueba previstos en el art. 106 LGT¹⁵⁰. La exigencia probatoria que recae sobre el contribuyente de acuerdo con el art. 105 LGT no puede ser desproporcionada, especialmente allí donde las Administraciones tributarias pueden emplear la asistencia mutua mediante el intercambio de información con las autoridades fiscales del país donde se ha prestado el servicio para comprobar el carácter fehaciente de la prueba aportada por el contribuyente.

2.5. Los trabajos deben realizarse «para» una empresa no residente de España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

Este requisito perfila, en cierta medida, el condicionante anterior. Se trata de que los trabajos sean realizados en el extranjero y para una empresa o entidad no residente de España o para un EP de un residente español que está situado en el extranjero.

Con todo, no puede perderse de vista que este requisito constituye algo más que una especificación del condicionante relativo a la realización del trabajo en el extranjero. En este sentido, esta exigencia, prevista en el apartado 1º del art. 7.p) LIRPF, excluye del ámbito de esta exención tributaria las rentas pagadas por una entidad residente de España a un trabajador igualmente residente en relación con trabajos realizados «para» tal entidad en el territorio de otros Estados, salvo que los referidos trabajos se realicen para un EP de la empresa española que esté localizado en el extranjero. Entendemos, sin embargo, que allí donde la empresa española no posea un EP en el extranjero, de acuerdo con lo previsto en la legislación española o en el CDI que resultase aplicable, no será de aplicación la exención del art. 7.p) por más que el trabajador se desplace al extranjero para prestar sus servicios en relación

¹⁵⁰ El TSJ de Madrid, en Sentencia de 21 de julio de 2008, aceptó como prueba de los desplazamientos de un trabajador al extranjero el certificado empresarial donde constaban los desplazamientos, funciones y servicios desarrollados por el trabajador a las filiales de la matriz española que lo empleaba.

con sus actividades transnacionales en la empresa española. Así, un buen número de casos de trabajadores de empresas españolas cuya actividad se realiza en el extranjero (v. gr., casos de aprovisionamiento de mercancía en el extranjero, supervisión de procesos comerciales o industriales en el extranjero o casos de obras de construcción o montaje de corta duración) quedarían extramuros de la exención¹⁵¹, sin que el criterio empleado para ello resulte incuestionable cuando menos a la luz del principio de igualdad tributaria¹⁵². No resulta tampoco claro si la existencia de un EP con arreglo a la normativa española exige asimismo que el contribuyente tribute efectivamente en el país extranjero por el régimen fiscal previsto para tales EP en tal país.

Sentado lo anterior, debe advertirse que el empleo de la preposición «para» en el contexto del art. 7.p).1º LIRPF no posee ahí una significación jurídica precisa¹⁵³, lo que ha provocado que su interpretación suscite numerosos problemas directamente relacionados con la casuística que rodea a este tema.

En una primera aproximación al significado de dicha expresión puede entenderse que el empleo de la misma pretende únicamente enfatizar el destino especial de la prestación laboral «para una empresa no residente (...)», entendido en el sentido de un trabajo que va a aportar «valor añadido» a la empresa o entidad no residente, o al EP radicado en el extranjero. En ese sentido, se ha manifestado en varias ocasiones la DGT¹⁵⁴.

Sin embargo, no es menos cierto que la aplicación práctica del requisito que comentamos puede plantear varias dificultades. Así el significado de lo que ha de entenderse por «valor añadido» no está exento de problemas que algún autor considera que deben resolverse a la luz de las orientaciones que la DGT facilita a través de la resolución de varios casos concretos¹⁵⁵, así como de acuerdo con los criterios

¹⁵¹ La Dirección General de Tributos, a través de su resolución de 30/06/2009 (V1566-09), ha flexibilizado la aplicación del art. 7.p) LIRPF respecto de casos donde el desplazamiento temporal del trabajador se realiza para llevar a cabo actividades de estudio y localización de nuevos mercados para su empresa, de forma tal que determinan la apertura de una filial (o un EP) en tal país y pueda considerarse la existencia de un servicio intragrupo.

¹⁵² Vid. entre otras, las SSTC 225/1993, 96/2002 ó 112/2006.

¹⁵³ Vid. RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF», *op. cit.*, p. 89.

¹⁵⁴ DGT 2559-03, de 30 de diciembre; 0027/05, de 28 de enero.

¹⁵⁵ Así, por ejemplo, la DGT, en Resolución nº 1944/2005, de 30 de septiembre, considera que las «funciones de dirección o supervisión» que ejercen los grupos respecto de sus filiales no constituyen valor añadido para la empresa o entidad no residente.

fijados por la OCDE en las Directivas sobre precios de transferencia de julio de 1995¹⁵⁶.

Por otra parte, y en el caso de concluir que efectivamente el trabajo del desplazado ha contribuido a aportar «valor añadido» a la entidad extranjera, habrá que considerar si esa ventaja, utilidad o beneficio debe redundar exclusivamente en la empresa o EP radicados en el extranjero o si, por el contrario, también podría beneficiar en alguna medida al resto de las empresas del grupo al que pertenece el EP o la filial. En ese sentido, la DGT ha afirmado que «la norma se refiere a los supuestos de desplazamientos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional; ahora bien, cuando la citada prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, debe analizarse cada caso concreto para determinar si realmente el destinatario o beneficiario de los servicios es una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, o si por el contrario se trata de servicios que redundan en beneficio de todo el grupo de empresas»¹⁵⁷.

De lo apuntado hasta el momento, puede ya intuirse que la interpretación de este requisito, centrado en el destinatario del beneficio que el trabajo del desplazado debe generar, es una cuestión compleja, problemática directamente relacionada con la casuística que rodea a la exención del art. 7.p). Por ese motivo, hemos considerado necesario abordar el análisis de esta cuestión partiendo de una clasificación realizada atendiendo a dos parámetros. Por una parte, reparando en las características de la entidad destinataria del servicio que realiza el trabajador y, por otra, atendiendo al tipo de servicio que el desplazado presta en el extranjero.

En ese sentido, tomaremos en consideración tres supuestos. Se establecerá una primera diferenciación en función de la existencia o no de vinculación mercantil entre la empresa destinataria del servicio y aquella a la que esté adscrito el trabajador. *A posteriori*, en aquellos casos en los que se trate de empresas pertenecientes a un mismo grupo, habrá de determinarse la aplicación de la exención en función de las características del servicio prestado, esto es, atendiendo al hecho de si se trata de un servicio intragrupo centralizado o no.

¹⁵⁶ Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: «La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización», *op. cit.*, pp. 110-112.

¹⁵⁷ Vid. DGT 2559-03.

2.5.A. Prestación de servicios «para» una entidad no vinculada

En el caso de que el trabajador desplazado preste sus servicios a una empresa extranjera no vinculada desde el punto de vista fiscal con la española empleadora de tal trabajador, no se plantean mayores problemas para la aplicación de la exención desde el punto de vista del requisito que estamos comentando.

Ciertamente, no parece que pueda dudarse en este caso que el único beneficiario de la utilidad o valor añadido que el trabajo realizado por el desplazado pueda reportar es la empresa extranjera que ha solicitado tal servicio.

Ahora bien, lo anterior no significa que deba existir un segundo contrato laboral entre la entidad no residente de España y el empleado residente de España como presupuesto para la aplicación de la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF.

En ese sentido, ha de tenerse en cuenta el propio tenor del precepto, que en modo alguno exige expresamente un contrato de trabajo entre la entidad no residente y el trabajador que realice la prestación de servicios en el extranjero. Es más, podría afirmarse que tal condicionante se encuentra excluido implícitamente, por cuanto se permite aplicar la exención tributaria en relación con supuestos donde el trabajador de la entidad residente de España realiza trabajos «para un establecimiento permanente radicado en el extranjero». Como se sabe, el EP no tiene personalidad jurídica, de manera que la eventual contratación de tal trabajador la concluiría la entidad española incurriéndose así en una «dualidad de contratos» que, en determinados casos, resultaría de difícil de articulación.

La propia Dirección General de Tributos ha admitido la aplicación de la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF en supuestos donde no constaba la existencia de un contrato de trabajo entre el empleado residente de España y la entidad no residente para la que presta sus servicios en el extranjero. Esto sucedió, por ejemplo, en una consulta planteada por una entidad española que desplazó temporalmente empleados a Francia para prestar servicios a una empresa francesa del grupo, actuando la entidad española como pagadora de las remuneraciones del personal desplazado, en nombre y cuenta de la empresa francesa.¹⁵⁸ En otra ocasión, la DGT admitió la validez de estas

¹⁵⁸ RDGT de 27 de marzo de 2000 (*Información Fiscal*, septiembre/octubre 2000, p. 147).

estructuras, llegando a afirmar que «el hecho de que un trabajador esté ligado laboralmente a una empresa italiana no es óbice para que se considere que ejerce su trabajo en España si está desplazado en este país para prestar unos servicios a una empresa española, aunque sea como comisionado para ello por la empresa italiana de la cual depende laboralmente».¹⁵⁹

Lo que resulta relevante a los efectos del art. 7.p) LIRPF es que exista realmente una prestación de servicios por un trabajador residente para una empresa o entidad no residente (o un EP en el extranjero) y tal prestación se realice de forma efectiva en el extranjero. Esto es, que existan pruebas que acrediten que la prestación de servicios realizada por el trabajador español tuvo lugar en el seno de una organización empresarial localizada en el extranjero. Precisamente por ello resulta irrelevante —para la propia DGT— que el pago de las remuneraciones se realice por la entidad empleadora residente en España, aunque lo haga en nombre y por cuenta de la entidad no residente.¹⁶⁰

Parece, por tanto, que el referido centro directivo es consciente de que la exigencia de un «segundo» contrato de trabajo, como condición para la aplicación del art. 7.p) LIRPF, traería consigo dificultades prácticas de tal calibre que podrían conducir a la inoperatividad de la exención tributaria, contraviniendo la propia finalidad de la misma.

Al margen de la cuestión apuntada, pocas dudas ofrece la interpretación del requisito finalista que comentamos cuando en la prestación de servicios transnacional participan dos entidades independientes desde el punto de vista fiscal.

2.5.B. Prestación de servicios intragrupo

Como tendremos ocasión de exponer, aquellos supuestos en los que el trabajador de una empresa española se desplaza al extranjero para desarrollar su labor para otra empresa o entidad no residente que esté vinculada con la entidad española empleadora del trabajador de acuerdo con lo previsto en el art. 16 TRLIS, los problemas que surgen de cara a la posible aplicación del art. 7.p) son, fundamentalmente, de dos tipos.

¹⁵⁹ RDGT de 4 de junio de 1990, recogida en el resultando 3º de la RTEAC de 3 de febrero 1993, JT. 1993, Ar. 345.

¹⁶⁰ RDGT de 27 de marzo de 2000 (*Información Fiscal*, septiembre/octubre 2000, p. 147). A los efectos de la aplicación del art. 15.1 de los CDI, véase la RDGT de 4 de junio de 1990, recogida en el resultando 3º de la RTEAC de 3 de febrero 1993 (JT. 1993, Ar. 345) así como el considerando 5º in fine de esta resolución.

Así, en primer lugar, las dificultades pueden surgir para apreciar en qué medida el trabajo se desarrolla «para» la empresa extranjera, desde el punto de vista del valor añadido que pueda generar en sede de la misma como beneficio separado e independiente del que pueda experimentar todo el grupo de empresas vinculadas, incluida aquélla a la que está adscrito el trabajador. La labor de identificación de la parte de la remuneración del trabajo realizado por el desplazado que, con arreglo a ese criterio, puede beneficiarse de la exención del art. 7.p) LIRPF exige, por remisión expresa de este precepto, tener en cuenta lo dispuesto a esos efectos por el art. 16.5 TRLIS.

Pues bien, es ahí donde debe entroncarse el segundo grupo de problemas que pueden surgir a raíz del requisito que comentamos. El hecho de que el mencionado precepto de la LIS maneje el concepto de «servicios» entre entidades vinculadas, plantea no pocos problemas, en gran medida derivados de la diferente perspectiva con la que ese artículo y el art. 7.p) LIRPF regulan dos aspectos relacionados con las operaciones entre entidades del mismo grupo o vinculadas.

2.5.B.1. La ventaja o utilidad obtenida por el destinatario del servicio

En una primera aproximación, como ya hemos avanzado, el requisito finalista del art. 7.p) que estamos abordando, ha sido interpretado por nuestra doctrina en el sentido de entender que el mismo se cumple siempre y cuando la entidad destinataria del trabajo experimente, con motivo del mismo, un beneficio, ventaja, utilidad o valor añadido. Desde esta perspectiva, cuando entre la empresa española del trabajador y la extranjera destinataria del servicio no existe vinculación no se plantean problemas. Sin embargo, cuando hablamos de operaciones intragrupo la cuestión se complica.

Pues bien, ante este tipo de situaciones, la doctrina de la DGT ha ido evolucionando de manera importante. Así, en un primer momento este centro directivo consideró en varias ocasiones que si los trabajos realizados redundaban en beneficio de varias empresas, por ejemplo la de origen (empleadora) y la de destino del trabajador desplazado, lo que procedía era inaplicar la exención¹⁶¹. Los argumentos manejados para llegar a dicha conclusión partieron de una interpretación muy restrictiva del aspecto que comentamos, llegando a requerirse la

¹⁶¹ Vid. Resolución DGT de 28 de enero de 2005.

«exclusividad» en lo que se refiere a la identificación del beneficiario del trabajo realizado por el desplazado en sede de la entidad no residente.

Ciertamente cuando se habla de operaciones realizadas en el contexto de entidades vinculadas entre sí parece difícil pensar que el beneficio o ventaja experimentada por una de ellas no acabe redundando, en última instancia, en una utilidad para todas las del grupo.

Desde esta perspectiva, pensamos que debe entenderse la mayor flexibilidad que progresivamente fue incorporando la DGT en sus contestaciones a consultas sobre esta cuestión, llegando a la conclusión de que no se requiere la exclusividad del aprovechamiento del trabajo respecto a dicha empresa, siendo suficiente con que el servicio reporte a ésta un valor añadido.

Dicho cambio en la interpretación de la DGT comenzó a apreciarse de manera especial, tal y como ha señalado algún autor, a partir de la Resolución de la DGT de 27 de septiembre de 2006¹⁶². En ella la DGT ha valorado que para considerar que el destinatario de los servicios prestados es la empresa extranjera, debemos de estar en presencia de actividades que, «en condiciones normales de mercado» aquélla hubiera contratado a terceros¹⁶³. Más explícita se muestra la DGT cuando afirma que el elemento clave para decidir sobre la cuestión que nos ocupa debe pasar por «determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado»¹⁶⁴. Con estas manifestaciones, la DGT ha optado claramente por situarse en la línea de una interpretación finalista del art. 7.p), tal y como reconoce expresamente cuando apunta que «la interpretación de este requisito debe efectuarse teniendo en

¹⁶² Resolución DGT nº 1931/2006. Vid. LÓPEZ GÓMEZ, A.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p) LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre», *Quincena Fiscal*, nº 12, 2008, p. 46.

¹⁶³ Vid. Res. DGT de 27 de septiembre de 2006, nº 1931/2006.

¹⁶⁴ DGT V-1166-08, de 6 de junio. En el mismo sentido, DGT V2418-08, de 16 de diciembre de 2008, y V2527-08, de 30 de diciembre de 2008.

cuenta la finalidad de la norma: favorecer la competitividad de las empresas españolas»¹⁶⁵.

La evolución que en ese sentido experimentó nuestra doctrina administrativa se vio avalada por la modificación experimentada por la regulación legal de la exención del art. 7.p) que, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 35/2006, del IRPF, impuso un cambio sustancial en la interpretación del requisito que nos ocupa. En ese sentido, el art. 7.p) 1, *in fine*, establece que «En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (...)».

Pues bien, atendiendo al art. 16.5 TRLIS, al que expresamente se remite el art. 7.p) LIRPF, «cuando se trate de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad¹⁶⁶. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias».

Así las cosas, el 1 de enero de 2007, fecha de entrada en vigor de la LIRPF, se aclara de forma sustancial la interpretación que debe hacerse del art. 7.p). No obstante lo anterior, no compartimos la opinión vertida por la DGT en una reciente consulta vinculante¹⁶⁷, en la que señala tajantemente que antes de esa fecha, y para el caso de servicios intragrupo, no podía considerarse que existía un trabajo prestado para una empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, sino que estaríamos en presencia de trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo: residentes y no residentes, lo que conduciría a la inaplicación de la exención. Sólo «con efectos desde

¹⁶⁵ Vid. DGT V1585-08, de 28 de julio de 2008.

¹⁶⁶ Ciertamente, la mención a los «criterios de racionalidad» a los que alude dicho precepto no aporta demasiada seguridad jurídica a esta cuestión, que estará cometida a la interpretación que en cada caso se haga de dicha expresión.

¹⁶⁷ DGT V1628-08, de 4 de agosto.

1 de enero de 2007» la situación debe considerarse distinta a juicio de la DGT, y lo que procede ahora es analizar «si el servicio intragrupo ha sido efectivamente suministrado». En ese sentido apunta textualmente la DGT lo siguiente: «De acuerdo con las modificaciones normativas introducidas por la Ley 35/2006, el criterio señalado anteriormente en cuya virtud los trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo no se consideran trabajos realizados para una entidad no residente a efectos de la exención del art. 7.p) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no resulta de aplicación a partir de 1 de enero de 2007. Desde esta fecha, cabrá la posibilidad de que actividades que afecten al grupo en su conjunto o a varios de sus miembros se consideren servicios intragrupo en los términos analizados y, en consecuencia, sean aptas para la aplicación de la exención del art. 7.p) de la Ley 35/2006»¹⁶⁸.

Los términos en los que se expresa la DGT, señalando una fecha de corte como elemento claramente diferenciador de la posibilidad de aplicar la exención en el contexto de los servicios intragrupo, no se adecuan a la realidad ni mucho menos a la finalidad de la norma. En efecto, antes de esa fecha, y una vez superados aquellos planteamientos maximalistas conforme a los cuales en un principio parecía requerirse la exclusividad en el beneficio por parte de la entidad no residente, la DGT admitió en varios supuestos la exención respecto de los servicios intragrupo¹⁶⁹.

No compartimos, por tanto, la manifestación vertida por la DGT en el sentido apuntado, lo cual no significa que no consideremos positiva la modificación del art. 7.p) desde el punto de vista de la aceptación expresa de la remuneración por servicios intragrupo como renta susceptible de considerarse exenta por aplicación del citado precepto.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la mención expresa de tal posibilidad se realiza a través de la remisión al art. 16.5 de la TRLIS, precepto este que, interpretado conjuntamente con el art. 7.p) LIRPF, puede generar también problemas importantes de cara a la identificación de la porción de «ventaja» o «utilidad» obtenida por la entidad vinculada prestataria del servicio. Téngase en cuenta en este sentido que el art. 16.5 TRLIS está concebido desde la perspectiva de las filiales españolas destinatarias de servicios prestados por sus matrices (o

¹⁶⁸ DGT VI628-08, de 4 de agosto.

¹⁶⁹ Vid. RDGT de 30 de diciembre de 2003 (V2572/03), cuyo criterio ha sido confirmado por la STSJ de Madrid, de 21 de julio de 2008 (JT 1346).

entidades vinculadas) extranjeras, mientras que el art. 7.p) LIRPF se proyecta sobre el supuesto inverso.

2.5.B.2. Aspectos probatorios de la ventaja o utilidad reportada a la entidad prestataria

Admitida la posibilidad de que un servicio prestado intragrupo puede reportar valor añadido, entendido éste en el sentido expuesto, a la entidad que demanda los servicios de un trabajador adscrito a otra empresa del mismo grupo, el problema se limita a probar la existencia de dicha ventaja o utilidad, extremo éste que, como veremos, no está exento de dificultades¹⁷⁰.

La cuestión debería resolverse a partir de la interpretación conjunta del art. 7.p) LIRPF y del art. 16.5 TRLIS, al que expresamente se remite aquél. Sin embargo, el análisis conjunto de ambos preceptos provoca algunas dificultades de interpretación motivadas, en gran medida, por la diferente finalidad perseguida por ambas normas.

En ese sentido, la primera cuestión en la que debe insistirse es que mientras el art. 16.5 de la TRLIS está regulando la posibilidad de que una filial residente en España o un EP situado en territorio español puedan considerar como gastos deducibles los derivados de servicios prestados por entidades vinculadas (residentes y no residentes) en la medida en que tales servicios les haya reportado alguna ventaja o utilidad; el art. 7.p) contempla el supuesto inverso, esto es, el caso de que un trabajador de una empresa española que se desplaza para prestar un servicio a una entidad extranjera vinculada con aquélla.

Partiendo de esta realidad, consideramos que la remisión por parte del art. 7.p) LIRPF a la LIS, debe entenderse realizada únicamente a los efectos de considerar cuándo «los servicios prestados (intragrupos) produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario», sin extrapolar las conclusiones que a esos efectos puedan extraerse en orden a admitir o denegar la posibilidad de deducir los gastos generados por tales servicios.

Por otro lado, ha de tenerse en cuenta también que mientras el art. 7.p) habla de «trabajos» realizados para una entidad no residente, el art. 16.5 LIS se refiere a «servicios» entre entidades vinculadas.

¹⁷⁰ Cfr. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, 20-2006 (5 de junio), p. 2.

Así las cosas, y aunque el significado y amplitud que debe otorgarse a la expresión utilizada por el art. 7.p) son aspectos que ya han sido analizados, es necesario hacer una remisión al concepto de utilizado por la LIS, con el fin de matizar cuáles de las tareas que el expatriado puede realizar para una entidad vinculada extranjera son susceptibles de reportarle rendimientos del trabajo exentos.

En relación con los aspectos probatorios que rodean a esta cuestión, resulta interesante traer a colación una reciente Resolución del TEAC, de fecha 16 de abril de 2009¹⁷¹, en la que el Tribunal expone en primer lugar las condiciones generales para la aplicación del art. 7 p), destacando las diferentes hipótesis (trabajador de entidad residente o de entidad no residente) y destacando expresamente la no exigencia de tributación efectiva del trabajador en el Estado de desplazamiento o prestación de servicios. También se insiste en la interpretación del precepto a la luz de su finalidad: fomentar la internacionalización y competitividad exterior de las empresas españolas.

Con todo, el centro de la resolución reside en la interpretación de la preposición «para» en relación con la realización de los trabajos, para una empresa/entidad no residente o EP en el extranjero.

Así, el TEAC distingue dos casos (cosa que el art. 7.p) no hacía en la redacción vigente en el momento de los hechos):

- a) Trabajador desplazado presta servicios a otra entidad no residente no vinculada, en cuyo caso se entiende que la beneficiaria (y destinataria del servicio) es la entidad no residente y, por tanto, concurre el presupuesto de la exención.
- b) Trabajador desplazado presta servicios a otra entidad no residente vinculada.

El TEAC indica que aquí la cuestión es más compleja pues resulta más difícil delimitar quién es el destinatario o beneficiario del servicio prestado por el trabajador desplazado. Es decir, si realmente beneficia a la entidad no residente o el beneficio revierte a la entidad residente que los desplaza, considerando necesario un análisis caso por caso, sin que el hecho de que la destinataria no residente sea una matriz o una filial posea relevancia (aunque a nuestro juicio sí que la tiene, por ejemplo, a los efectos de determinar si se tratan de «actividades de accionista» que se consideran que benefician principalmente a la matriz o no).

¹⁷¹ Vid. Resolución nº 00/3168/2008.

El TEAC establece una serie de requisitos generales para entender que la verdadera destinataria del servicio es la entidad no residente, a saber:

- que se preste un servicio en el exterior de forma efectiva a otra empresa del Grupo;
- que tal servicio exija un desplazamiento del trabajador al exterior para realizar dicho trabajo;
- que tal trabajo/servicio reporte un beneficio directo, un valor añadido para la entidad no residente; y
- que tal servicio sea necesario para la entidad no residente, de manera que pudiera ser contratado a otra empresa independiente.

Con todo, lo más relevante resulta de examinar el umbral probatorio exigido por el TEAC en relación con la concurrencia de estos condicionantes.

Así, denegó la exención por insuficiencia de prueba en relación con casos donde la entidad residente no aportó información o documentación que permitiese identificar las entidades no residentes prestatarias de los servicios y los proyectos o trabajos específicos que justificasen la aplicación de la exención de los trabajadores, limitándose a aportar un documento describiendo el «rol internacional» (funcional) de los trabajadores sin acreditar los servicios o trabajos realizados. Sin embargo, en otros casos sí se admitió la exención al facilitarse documentos que permitan identificar diversos datos sobre los proyectos, trabajos, clientes que motivaron el desplazamiento.

Es difícil valorar el umbral de probatorio exigido por la Inspección y el TEAC sin acceder al expediente. No obstante, queda claro que una documentación que meramente fundamente la exención en descripciones funcionales del personal desplazado, sin especificar trabajos, servicios y entidades destinatarias resultará cuestionada.

Por último, el TEAC vino a considerar la reforma del art. 7.p) por Ley 35/2006, donde se recoge expresamente y desarrolla la aplicación de esta exención en relación con servicios entre entidades vinculadas, exigiendo el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 16.5 TR LIS. El TEAC entiende que la nueva redacción vendría a confirmar la interpretación a la que llegó con la redacción anterior.

Con todo, la resolución deja sin resolver el concepto de ventaja o utilidad a los efectos del art. 7.p) LIRPF, de suerte que tal concepto

no deja de plantear problemas en el marco de la normativa de *transfer pricing*, como se ocupan de poner de relieve los informes OCDE de 1979, 1984 y las Directrices PT de 1995. De la RTEAC cabe extraer posiblemente una posición flexible al respecto y en el marco del art. 7.p), siempre que vaya fundamentada con una documentación acreditativa o que soporte los trabajos que motivaron los desplazamientos al extranjero.

a) *El concepto de «servicios» entre entidades vinculadas susceptibles de generar un beneficio o utilidad a la entidad prestataria*

El examen de la cuestión que ahora va a analizarse viene a perfilar en mayor medida una cuestión ya examinada al analizar cuáles de entre las rentas del trabajo del art. 17 LIRPF están exentas, limitando ahora el análisis de la cuestión al contexto de la prestación de servicios entre entidades vinculadas.

Pues bien, para estudiar esta cuestión es relevante traer a colación aquí las Directrices OCDE de Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1995. De ellas cabe extraer, a efectos de admitir la deducibilidad de los gastos ocasionados por los servicios intragrupo, la necesidad de que concurren dos requisitos, estos son, la existencia real de la prestación de un servicio, y la justificación de que éste esté directamente relacionado con la obtención de un beneficio por la entidad prestataria o destinataria del servicio.

En este contexto, las Directrices OCDE prestan especial atención a los casos de grupos centralizados o integrados, en el sentido de que el consejo de dirección y la dirección general de la sociedad matriz toman las decisiones más importantes relativas a las actividades de las filiales y, además, tal matriz asume de forma centralizada un buen número de las funciones como las de, formación de personal, gestión de tesorería, servicios administrativos centrales, sistemas informáticos, servicios legales y contables, publicidad, gestión y protección de activos intangibles, que constituyen servicios intragrupo a favor de las filiales. En casos de grupos descentralizados tales funciones las puede desempeñar una entidad especializada como sociedad *holding*, centro de coordinación o de servicios, una entidad de gestión de intangibles o de aprovisionamiento de mercancías o de distribución por mercados, o cuando menos puede haber un reparto de tales funciones entre varias entidades del grupo.

En estos casos, la cuestión clave reside en determinar si la actividad desarrollada por la matriz o por la entidad especializada genera o es susceptible de generar un «beneficio, utilidad o ventaja»¹⁷² competitiva para las entidades vinculadas, en el sentido que tales entidades hubieran satisfecho tal necesidad ejerciendo ellas mismas la actividad o recurriendo a un tercero.

Pues bien, las Directrices OCDE excluyen claramente la presencia de este beneficio, ventaja o utilidad en los casos donde la actividad desarrollada por la matriz tiene lugar en su calidad de accionista. Las «actividades de accionista» (*shareholder activity*) son diferentes de las «actividades de tutela» (*stewardship activity*), de manera que estas últimas, descritas en el Informe OCDE de 1979, pueden incluir prestaciones de servicios en sentido estricto si las filiales obtienen un beneficio o utilidad derivada de tal actividad de la matriz.¹⁷³

Las «actividades de accionista» incluyen las siguientes actividades, a saber:¹⁷⁴

- a) Los costes asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración.
- b) Los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes.
- c) Los costes de obtención de fondos destinados a las adquisiciones de las participaciones. En relación con los costes de actividades de gestión, control o seguimiento relacionados con la gestión y protección de las inversiones representadas por las participaciones, las Directivas OCDE de Precios de Transferencia de 1995 (p. 7.9 a 7.12) trata de adoptar el criterio más flexible que se recoge en el Informe OCDE de 1979 (Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales) y en el Informe OCDE de 1984 (Imputación de los costes de gestión y de los servicios asumidos por la central),

¹⁷² Ciertamente, el alcance de los términos «beneficio», «utilidad», o «ventaja» puede no resultar unívoco. No obstante, el empleo de los mismos por parte de la legislación española y las Directrices OCDE tiene como finalidad flexibilizar la concurrencia del requisito.

¹⁷³ Paras. 151 y ss. del Informe OCDE de 1979 sobre precios de transferencia y empresas multinacionales.

¹⁷⁴ Para. 7.10, Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

adoptando así una posición que se aparta de las posturas más estrictas invocadas por algunas administraciones acercándose al criterio postulado por las multinacionales.

De una forma muy sintética podría decirse que la OCDE en las Directrices PT de 1995 adopta el criterio flexible recogido en los párrafos 34 a 40 del Informe OCDE de 1984, aunque con matices. En este sentido, las «actividades de accionista» que no den lugar a un servicio (matriz-filial) vendrían dados por los importes referidos a los gastos de gestión de las participaciones y los relativos al seguimiento de la inversión en las entidades participadas. Tales gastos de accionista son los que se recogen con carácter general en el párrafo 7.10 de las Directrices OCDE de 1995 y párrafo 38 del Informe OCDE de 1984.

Puede ocurrir que estas actividades adicionales de gestión, seguimiento y servicios centralizados realizados por la matriz que redunden en beneficio de las filiales (y que una empresa independiente también estaría dispuesta a contratar), sean prestados por las mismas personas que realizan «actividades de accionista», esto es, el Consejo de Administración, Servicios de Personal, de control y auditoría, en cuyo caso el Informe OCDE 1984 propone una solución pragmática mediante la aplicación de un porcentaje estimado del tiempo empleado por los diversos agentes o departamentos interesados en las distintas actividades.

En todo caso, debe quedar claro que los servicios prestados por la matriz (por ejemplo, en un grupo centralizado), como centro de coordinación de servicios, planificación de operaciones, gestión en casos de asesoría técnica o asistencia en la gestión cotidiana no constituyen «actividades de accionista» sino «actividades de tutela» (*stewardship activity*) que pueden ser facturados a las filiales en la medida en que se realizan en beneficio prevalente de éstas¹⁷⁵.

Por tanto, las «actividades de accionista» que redundan de forma preeminente en beneficio de la matriz no son susceptibles de generar un beneficio, utilidad o ventaja para la entidad extranjera, por lo que las rentas que para un desplazado puedan derivarse de la realización de alguna de esas actividades no podrán considerarse como rentas exentas, a efectos del art. 7.p) LIRPF. Por su parte, y a efectos de la aplicación del art. 16.5. LIS, las «actividades de accionista» no generan un servicio

¹⁷⁵ Párrafos 157-159 Informe OCDE de 1979 y párrafo 7.9 de Directiva OCDE de 1995. En este orden de cosas, la RGDT de 16 de octubre de 2007, no ofrece una respuesta completa a la polémica expuesta.

facturable por la matriz o el centro de servicios, ni tampoco permiten la eventual deducción del gasto para la prestataria vinculada.

Por el contrario, de acuerdo con la doctrina OCDE, no se consideran «actividades de accionista», y por tanto, resultan excluidas de las conclusiones que acaban de exponerse, aquellas otras que estando igualmente centralizadas en la matriz o en un centro de servicios del grupo sean susceptibles de beneficiar directa o indirectamente a los miembros de tal grupo o una parte de ellos, como las siguientes:¹⁷⁶

- a. Servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos.
- b. Servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y de cambio y refinanciación.
- c. Asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización.
- d. Servicios de gestión de personal, como reclutamiento y formación.
- e. Servicios y actividades de I+D+i, de gestión y protección de los intangibles del grupo.

A su vez, la Administración española viene considerando que, según las Directrices OCDE, *no se presta auténticamente un servicio* cuando no se atiende a una necesidad identificada específica de una entidad del grupo (v. gr., una filial) sino que *responde a la política de grupo*. Es decir, la Administración española parece aceptar el principio OCDE que resulta de la interpretación del requisito de la efectividad

¹⁷⁶ Para. 7.14 Directrices OCDE de Precios de Transferencia. No obstante, el servicio debe representar una ventaja o utilidad para los destinatarios y que tal ventaja o utilidad no remota o inapreciable. En el mismo sentido, *USA Treasury Regulations* 1482-9T. Con todo, la legislación americana flexibiliza en cierta medida la fiscalidad de las operaciones vinculadas de prestación de servicios intragrupo permitiendo el uso del *services cost method* (SCM), con arreglo al cual el prestador únicamente repercute el coste de los servicios pero sin incluir un margen o *mark-up*. El empleo del SCM sólo está permitido en relación con un cierto tipo de servicios referidos en una lista blanca (*Rev. Procedure* 2007-13) y que no constituyen o forman parte del «*core business*» y que habitualmente se factura con un margen muy bajo (igual o inferior al 7%). Vid. ZUBLER: «Transfer Pricing for Headquarters Costs», KPMG, 7 de noviembre de 2008, y PRYSUSKY, LALAPET y SAWANEVELD: «Management Fees and other intragroup service changes: the Pandore's Box of Transfer Pricing», *TNI*, vol. 34, n° 4, 2004, pp. 396 y ss. En relación con la regulación española vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La prestación de servicios intragrupo en la nueva regulación de las operaciones vinculadas», *Carta Tributaria*, n° 8, 2008.

o realidad del servicio por referencia a la utilidad o ventaja económica o comercial que resulta del mismo para la entidad prestataria, por la vía de preguntarse si, en situaciones comparables o equiparables una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra independiente la ejecución de esa actividad¹⁷⁷.

Esta es, como hemos visto, la postura mantenida por la DGT a efectos de valorar si la actividad del desplazado aporta alguna ventaja, utilidad o beneficio a la filial o EP extranjeros¹⁷⁸. Así las cosas, la Administración española parece partir del mismo criterio para valorar si la entidad extranjera experimenta tal «valor añadido» tanto a efectos de calificar como renta exenta a los rendimientos del trabajo obtenidos por el desplazado, como para ponderar la posibilidad de que dicho servicio se traduzca en un gasto susceptible de deducirse cuando es una filial o EP español la entidad que recibe un servicio de un trabajador adscrito a una matriz sita en el extranjero.

No obstante lo anterior, lo cierto es que tanto las manifestaciones doctrinales como jurisprudenciales emitidas en nuestro país respecto de la posibilidad de deducir como gasto los servicios entre entidades vinculadas se han mostrado bastante restrictivas, endureciendo en muchos casos la doctrina OCDE al respecto.

Así, por ejemplo, se ha rechazado la posibilidad de deducir el gasto por servicios cuando la prestataria vinculada posee un estructura suficiente (departamento fiscal, financiero y contable) para desarrollar tales actividades o cuando la mayor parte de las tareas en que consisten tales servicios ya son prestadas por otras compañías del grupo distintas

¹⁷⁷ Vid. por ejemplo, la RTEAC de 25 de julio de 2007.

¹⁷⁸ En ese sentido, la DGT V 1628-08, ya citada, enumera los diferentes tipos de actividades susceptibles de poder aplicar la exención del art. 7.p), enumeración que en gran parte reproduce la doctrina OCDE citada. Así, señala, «pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma».

de la entidad prestadora. Es decir, no se admite la deducción de gastos por servicios «duplicados» y, por tanto, el gasto correspondiente a los mismos no es deducible. Nótese, no obstante, que la posición de las Directrices OCDE¹⁷⁹ es más flexible en este punto que la adoptada por las autoridades españolas. Así, las Directrices OCDE permiten considerar la existencia de un servicio intragrupo en casos donde los servicios están duplicados temporalmente o cuando se acredita la utilidad derivada de tal duplicación (por ejemplo, la minimización de riesgos derivada de un segundo consejo jurídico sobre un tema).

Igualmente, las autoridades españolas vienen adoptando una posición estricta respecto del carácter deducible de los gastos por servicios «previa solicitud» o también denominados «*on-call services*», lo cual no se ajusta plenamente con los principios recogidos en las Directrices OCDE de precios de transferencia.¹⁸⁰ Las Directrices OCDE admiten, con carácter general, que existe un servicio intragrupo cuando una entidad vinculada pone a disposición de otra medios para prestarle cualquier tipo de asistencia técnica o servicio que la prestataria puede solicitar en cualquier momento al amparo de tal contrato, iguala o acuerdo. En estos casos, lo normal es que se acepte la deducción del gasto cuando se pruebe el beneficio de la iguala o contrato (la necesidad de los servicios de la vinculada para realizar parte de la actividad de la prestataria al carecer de medios propios o ajenos para cubrir tal necesidad).

La cuestión de si la mera pertenencia de una entidad al grupo, y el uso del nombre del grupo y su logotipo, entraña en sí misma una actividad susceptible de constituir un «servicio facturable» es muy casuística y controvertida, y en este sentido las propias Directrices de la OCDE adoptan una posición muy abierta, aunque tradicionalmente las autoridades fiscales vienen mostrándose reacias a admitir la deducción de gastos por este concepto.¹⁸¹ En el mismo orden de cosas, la DGT parece posicionarse a favor de reconocer la existencia de un servicio intragrupo con motivo de las actividades dirigidas a

¹⁷⁹ Véase el para. 7.11 de las Directrices OCDE.

¹⁸⁰ Véanse los paras. 7.16 y 7.17 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

¹⁸¹ Vid. SCHNORBERGER, «Federal Tax Court Safe Platform for Group Name and Logo Licences», *ITPJ*, November/December 2001, pp. 222 y ss.; y DE HOSSON, «Multinational Companies and development and property of trade marks and names», *Intertax*, 1999, pp. 398 y ss. En España el Tribunal Supremo se ha pronunciado a favor de la deducibilidad del importe satisfecho por la filial a la matriz por la parte proporcional de los gastos de publicidad de ésta, que benefician a todo el grupo y a la filial que utiliza los logotipos y anagrama de la matriz en sus impresos y correspondencia comercial (STS de 10 de marzo de 2002).

la apertura de una filial por parte de su matriz, a los efectos de la aplicación del art. 7.p) LIRPF.¹⁸²

Igualmente, debe indicarse que la prestación de servicios entre entidades vinculadas que implique o conlleve una cesión o transmisión, directa o indirecta, de activos intangibles plantea un buen número de cuestiones que excede los límites y objeto de este trabajo. A título ejemplificativo puede apuntarse que la calificación de una operación ya como prestación de servicios o como prestación en la que se realiza una cesión de *know-how* posee implicaciones fiscales de primer orden a los efectos de la tributación de tal renta en un contexto internacional (renta empresarial vs. canon)¹⁸³ e incluso en el ámbito estrictamente interno (véase el art. 23 TRLIS).

Los anteriores constituyen sólo algunos ejemplos de la interpretación más restrictiva que respecto de la deducción de gastos contemplada en el art. 16.5. LIS viene sosteniéndose en nuestro país por parte de la Administración y Tribunales españoles. Sin embargo, consideramos que estas decisiones no serán en todo caso extrapolables al ámbito del art. 7.p) LIRPF, aun cuando éste efectúe una remisión expresa al aludido artículo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conclusión ésta que analizaremos seguidamente partiendo del hecho de que estamos en presencia de dos preceptos redactados desde diferentes perspectivas, como ya hemos apuntado.

b) Aspectos relativos a la facturación de los servicios prestados por la entidad española a la entidad destinataria del servicio

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 16.5. TRLIS, así como por la aludida doctrina OCDE, en principio, todos aquellos servicios que no estén expresamente excluidos de la posibilidad de generar utilidad, ventaja o beneficio a la entidad prestataria son susceptibles, siempre que exista prueba de la realización de los mismos, de ser deducidos como gasto por la entidad vinculada prestataria situada en España, previa facturación de los mismos por parte de la entidad que prestó tales servicios.

¹⁸² RDGT de 30/06/2009, V1566-09.

¹⁸³ Sobre esta cuestión, *vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia», *Crónica Tributaria*, nº 98, 2001; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Comentarios al artículo 12 MC OCDE», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición concluidos por España*, Fundación Barrié, A Coruña, 2004; GARCÍA HEREDIA, A.: *Fiscalidad Internacional de los Cánones*, Lex Nova, Madrid, 2007; BUITRAGO DÍAZ, E.: *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta*, CISS, 2007, pp. 85 y ss.

Así pues, desde el punto de vista de la LIS, como es lógico, el gasto a deducir de la base imponible de la entidad española por haber recibido un servicio por parte de otra empresa del mismo grupo debe estar documentalmente reflejado en la factura que esta última emitirá a la prestataria.

Pues bien, teniendo en cuenta la conexión que el legislador ha realizado entre el art. 7.p) y el art. 16.5 LIS, se nos plantea ahora otra duda en relación con la aplicación de la exención en el ámbito del IRPF por parte del trabajador desplazado. Esto es, si la posibilidad de aplicar dicho beneficio fiscal por parte del trabajador debe entenderse condicionada a la exigencia de que exista una facturación del servicio de la empresa española (a la que está adscrito el trabajador) a la prestataria vinculada con ella situada en el extranjero (a la que se desplaza el trabajador).

A nuestro juicio, la desconexión que debe producirse entre ambos preceptos es evidente, y además necesaria.

En ese sentido cabe considerar aquellos casos en los que «el coste íntegro del servicio fuese asumido y pagado por el cliente extranjero, con lo que el rendimiento del trabajo exento no generaría un gasto deducible para la sociedad residente»¹⁸⁴, lo cual, evidentemente, implica que no habrá facturación alguna entre empresas, lo que no debe ser un obstáculo para la operatividad del art. 7.p) LIRPF.

Por otra parte, en aquellos casos en los que la remuneración del trabajador desplazado se abone por parte de la entidad española, — y aunque la refacturación a la extranjera del coste derivado de la prestación del servicio puede constituir una prueba añadida, aunque no definitiva¹⁸⁵, de la utilidad o ventaja que éste reporta a la prestataria—,

¹⁸⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: «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», *op. cit.*, p. 99.

¹⁸⁵ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF 20-2006* (5 de junio), p. 2. *Vid.* en ese sentido, Resolución de la DGT nº 1931/2006, de 27 de septiembre, donde se establece lo siguiente «Un indicio de que existe un valor añadido prestado a la entidad no residente, podría ser que el coste del desplazamiento derivado de la prestación de servicios efectuada por el trabajador sea asumido por la entidad no residente, pero en todo caso debe tenerse en cuenta que la repercusión del coste salarial no es por sí mismo un factor que implique necesariamente la consideración de que el servicio se ha prestado para una empresa o entidad no residente, ya que es práctica habitual la refacturación de este tipo de costes. En el caso planteado, podría considerarse que el destinatario o beneficiario es la entidad no residente en los trabajos realizados por el consultante que consisten en el adiestramiento profesional del personal mexicano, en tanto que esta formación del personal redundará en beneficio de dicha entidad, generándole un valor añadido a la misma».

pensamos que la existencia de dicha factura no puede considerarse como un presupuesto sin el cual el desplazado no podría aplicar la exención del art. 7.p).

No podemos, por tanto, compartir la opinión de aquellos autores¹⁸⁶ que consideran que «aun cuando la remuneración la siga abonando formalmente la entidad residente en España, la Administración tributaria española podrá considerar requisito necesario para la aplicación de la exención del art. 7.p) que la retribución satisfecha por la entidad española sea refacturada a la entidad correspondiente del país donde se prestan los servicios o que éste sea imputado al establecimiento permanente».

A nuestro juicio la presentación de la autoliquidación del IRPF correspondiente al trabajador desplazado podrá incorporar, siempre que se cumplan los requisitos antes analizados, la exención del art. 7.p) con independencia de que exista o no facturación en los casos indicados. Ha de pensarse, además, que esa es una realidad que puede perfectamente desconocer dicho sujeto. Bajo nuestro punto de vista no puede exigirse al trabajador que asuma las consecuencias indeseables que, como vemos, pueden derivarse de la necesidad de interpretar de forma conjunta dos conceptos surgidos con diferente finalidad y que, además contemplan supuestos inversos de operaciones entre entidades vinculadas. Así, mientras la aplicación del art. 7.p) exige pensar en España como el país de la matriz del grupo de la que depende laboralmente el trabajador, el art. 16.5. TRLIS está pensado en nuestro país como el lugar de ubicación de las filiales susceptibles de poder deducir gastos generados por los servicios prestados por las matrices ubicadas fuera de nuestro país, de suerte que ambas normas no sólo se refieren a impuestos distintos, sino que también poseen finalidades muy distintas y cuentan con presupuestos de aplicación también diferentes. En este sentido, el trabajador podrá aplicar la exención del art. 7.p) LIRPF en la medida en que concurren los requisitos establecidos al efecto en la LIRPF y RIRPF, de suerte que, a nuestro juicio, no se requiere la efectiva facturación del servicio sino que con arreglo a los criterios establecidos en el art. 16.5 TRLIS, «*puede considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produce o puede producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria*».

¹⁸⁶ LÓPEZ GÓMEZ, A.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p. LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre», *op. cit.*, p. 49.

2.6. La condición de empresa no residente o establecimiento permanente situado en el extranjero, como destinatarios de los trabajos del trabajador desplazado

Para tratar los diferentes tipos de entidades o empresas en las que un expatriado puede prestar sus servicios fuera de las fronteras de su Estado de residencia, beneficiándose de la exención del art. 7.p), puede realizarse una primera clasificación. En virtud de la misma podríamos diferenciar los casos en los que el trabajador dependiente de una empresa española se desplaza a trabajar a una empresa extranjera desvinculada o independiente de la primera, aunque en virtud de un acuerdo entre ambas. En estos casos no se plantean mayores problemas, como hemos visto, en relación con la posibilidad de aplicar el art. 7.p) en el marco de la interpretación que se ha realizado del requisito anteriormente analizado.

Más complicaciones puede presentar la posibilidad o no de aplicar el art. 7.p) cuando el trabajo en el extranjero se desarrolla para una entidad vinculada desde el punto de vista fiscal con la entidad residente en España que es la empleadora del trabajador español, tal y como también hemos analizado.

Pues bien, en este supuesto, y reparando en el posible destinatario de la prestación de servicios, procede analizar los problemas que podrían plantearse al hilo de lo que ha de entenderse por EP radicado en el extranjero. A este respecto son varias las consultas a la DGT¹⁸⁷ en las que dicho órgano directivo considera aplicable la definición de establecimiento permanente recogida en CDI aplicable, en el caso de que existiese tal convenio entre España y el país de ubicación del EP de la empresa española.

A este respecto se han planteado algunos supuestos especiales que merecen ser mencionados. Tal y como ha señalado la DGT, como regla hay que atender a la definición de EP de la que parten todos los CDI suscritos por España, esto es, la recogida en el art. 5.1. MC OCDE, donde se entiende por tal, «el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Según la DGT, sobre la base de esta definición, no podrán acogerse a la exención del art. 7.p) LIRPF ni el personal de las embajadas ni los de las misiones

¹⁸⁷ Vid. DGT nº 0222-05, de 24 de junio, entre otras.

diplomáticas españolas en el extranjero, ya que no cabe incluir ni a unas ni a otras en el concepto de EP arriba transcrito¹⁸⁸.

Por el contrario, un servicio prestado por un funcionario de un Ministerio español a la Comisión Europea como «experto nacional», sí se considera susceptible de acogerse al art. 7.p), y ello, tanto por las retribuciones que abone al funcionario el citado Ministerio como por las cantidades que la Comisión le satisfaga en concepto de indemnización diaria por estancia y mensual por traslado, porque siendo «la Comisión un órgano independiente de los gobiernos nacionales de la Unión Europea, cuya función es representar y defender los intereses de la UE en su conjunto, cabe considerar que el destinatario o beneficiario es la Comisión Europea, entidad residente en el extranjero»¹⁸⁹.

En la misma línea, la DGT también considera aplicable la exención cuando se retribuye a sujetos que colaboran en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro realizadas en el exterior¹⁹⁰.

En los casos que acaban de mencionarse, la cuestión no se centra en atender a la existencia o no de un EP, sino en considerar que el trabajo se presta para una entidad no residente. Sin embargo, a nuestro modo de ver, el art. 7.p) LIRPF no está pensado para dar cobertura a este tipo de supuestos, dado que, como ya hemos indicado, su finalidad es fomentar la internacionalización de la empresa española.

Al margen de la especialidad de los supuestos que acaban de mencionarse, y volviendo sobre la cuestión de los problemas que puede conllevar la determinación de la existencia de un EP, lo cierto es que éstas serán de menor entidad cuando exista un CDI que defina qué es lo que ha de entenderse por EP entre los países firmantes. No obstante, no cabe desconocer que la aplicación de tal definición en la práctica puede plantear un buen número de cuestiones, ya que existe una serie de casos que resultan dudosos y de hecho se suscitan múltiples conflictos a este respecto.

La cuestión puede tornarse más problemática ante la inexistencia de Convenio. En estos casos una parte de la doctrina considera que en defecto de dicho instrumento para evitar la doble imposición debería aplicarse la definición de EP prevista en el TRLIRNR¹⁹¹. Por su

¹⁸⁸ Vid. DGT V2669-07, de 13 de diciembre.

¹⁸⁹ DGT V0344-08, de 15 de febrero.

¹⁹⁰ Vid. DGT V1226-05.

¹⁹¹ BUSTOS BUIZA, J. A y SEIJO PÉREZ, J.: *Dossier Práctico*, Francis Lefebvre, 2002.

parte, otros autores consideran que si no media un CDI entre España y el país en el que se discuta la existencia de un auténtico EP «si por aplicación de la normativa del país extranjero no existe efectivamente un EP, a pesar de que la normativa española pudiera considerar que esa presencia sería constitutiva de un EP, el hecho es que realmente no existen ningún EP en el extranjero y, por tanto, resultaría difícil cumplir con el requisito establecido por el artículo analizado. Este mismo argumento es plenamente válido en sentido contrario; si existe efectivamente un EP en el extranjero, se podrá intentar aplicar el régimen de exención, aunque dicho EP no sea conforme con nuestra legislación interna»¹⁹².

A nuestro juicio, la primera de las posiciones apuntadas es la que resulta más consistente, dado que los términos empleados en la LIRPF deben entenderse o interpretarse de acuerdo con la normativa tributaria (art. 12.2. LGT), de suerte que la normativa española (art. 13.1.a) del TRLIRNR) define el concepto de EP empleado en el art. 7.p) LIRPF sin que exista en este punto una laguna legal. Así las cosas, el hecho de que la normativa y práctica del país donde opera la empresa española prevean un concepto más estricto de EP no debería impedir la aplicación del art. 7.p) LIRPF.

2.7. El presupuesto consistente en 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»

Este requisito, previsto en el apartado 2º del art. 7.p) LIRPF, en realidad lleva consigo varios condicionantes, a saber:

- a) que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto susceptible de gravar los rendimientos que pueden ser objeto de la exención;
- b) que tal impuesto sea de naturaleza idéntica o análoga al IRPF; y
- c) que en el territorio en que se realicen los trabajos no constituya un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

¹⁹² LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, 20-2006 (5 de junio), p. 2.

Dejando a un lado el tercero de estos condicionantes, que será analizado en un epígrafe independiente, nos centraremos ahora en el examen de los otros dos requisitos que, como veremos, plantean cuestiones interpretativas de gran calado.

En primer lugar, la exigencia de que «en el territorio en que se realicen los trabajos *se aplique* un impuesto» ha suscitado la cuestión de si se requiere la efectividad del gravamen, esto es, que el «territorio» o país donde se realizan los trabajos someta a imposición de forma efectiva la renta *del trabajo* obtenida dentro de sus fronteras.

A nuestro juicio, existen varios argumentos de cierta consideración que se oponen a tal conclusión. Por un lado, la propia evolución legislativa del precepto hace pensar que el legislador español ha querido excluir dicha interpretación. Así, téngase en cuenta que la redacción inicial de tal precepto condicionaba la exención tributaria a que «los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero (...) hayan tributado efectivamente en el extranjero (...)»¹⁹³. Fue la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, la que dio nueva redacción al apartado p) del art. 7 LIRPF modificando de forma sustantiva el presupuesto que estamos analizando¹⁹⁴. Así, se pasó de exigir que «los rendimientos del trabajo *hayan tributado efectivamente* en el extranjero» a que «en el territorio en que se realicen los trabajos *se aplique* un impuesto (...)». El cambio terminológico operado no puede ser entendido como una clarificación o flexibilización del condicionante, sino que, a la postre, lo que ha ocurrido es que se ha cambiado una condición o presupuesto de la exención tributaria.¹⁹⁵

En ese sentido, ha de pensarse que si efectivamente el legislador requiriese la tributación de las rentas del trabajo en el extranjero, en nuestro país debería aplicarse la deducción por doble imposición internacional. Con ello se evitaría el doble gravamen de dichos rendimientos, pero no se conseguiría el efecto pretendido con el art. 7.p), esto es, eximir a esas rentas de gravamen, siempre y cuando,

¹⁹³ Redacción original del art. 7.p) Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

¹⁹⁴ El art. 5 del RIRPF también ha sido reformado para adecuar su tenor a la modificación operada por la Ley 6/2000 en el art. 7.p) LIRPF. Véase el RD 579/2001, de 1 de junio.

¹⁹⁵ El apartado V de la Exposición de Motivos de la Ley 6/2000 es ilustrativa a estos efectos: «Con la finalidad de facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español, se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero y al pago de los impuestos personales en los periodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero».

evidentemente, se cumplan el resto de los requisitos establecidos en dicho precepto¹⁹⁶.

A mayor abundamiento, también existen sólidos argumentos para oponerse a un eventual posicionamiento de la Administración tributaria española exigiendo la efectividad del gravamen en el Estado donde se ejerce la actividad laboral, a los efectos de disfrutar de la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF. Dicha conclusión pudiera fundamentarse sobre la base de que tal requisito se extrae de la expresión «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» tal y como ha sido interpretado en el marco del actual art. 21.1.b) de la LIS¹⁹⁷.

Sin embargo, existen argumentos para oponerse a una interpretación con este alcance¹⁹⁸. No obstante, aquí sólo es necesario apuntar, junto a lo ya indicado antes, la gran diferencia que existe entre el tenor literal y la propia configuración y finalidad del art. 7.p) LIRPF y la del art. 21.1.b) LIS. Así, por ejemplo, resulta significativo destacar que mientras que en el marco de este último se requiere que «la entidad participada *haya estado gravada* por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS»¹⁹⁹, el art. 7.p) LIRPF únicamente requiere que el país o territorio donde se realiza la actividad «aplique» un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF.

Atendiendo a estas consideraciones, resulta evidente que no puede trasladarse al ámbito de la exención del art. 7.p) LIRPF la cuestionable doctrina administrativa emanada por la DGT en relación con esta cuestión, en muchos de esos casos referidos a los antiguos arts. 30 bis y 20 bis de la anterior LIS²⁰⁰.

Así las cosas, atendiendo a la redacción vigente del art. 7.p) LIRPF, a diferencia de lo que establecía en su redacción original, no puede entenderse que la Ley exija que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero. De hecho, el apartado 2º del art. 7.p) LIRPF ni siquiera alude a tales rendimientos. Lo que ahora se exige es que

¹⁹⁶ RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *op. cit.*, p. 88.

¹⁹⁷ *Vid.* antiguo art. 20 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, LIS.

¹⁹⁸ *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La cuestión de la comparabilidad de impuestos a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 216, 2001, pp. 89 y ss.

¹⁹⁹ El antiguo art. 30 bis LIS requería que «la entidad participada esté *sujeta y no exenta* a un gravamen de características comparables» al IS.

²⁰⁰ Véase la doctrina administrativa expuesta en CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La cuestión de la comparabilidad de impuestos a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *op. cit.*, pp. 89 y ss.

en el país o territorio donde se realizaron los trabajos «se aplique» un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español. De hecho, es la propia DGT²⁰¹ la que aclara la cuestión apuntando 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 (...)».

Sentado lo anterior, procede pues analizar la expresión «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» a nuestro IRPF. Varias son las posiciones barajadas por la doctrina al respecto, pudiendo resumirse en las dos que aglutinan la mayor parte de las opiniones vertidas sobre esta cuestión.

La primera de las interpretaciones realizadas al respecto, está caracterizada por la gran amplitud que confieren a dicha expresión aquellos autores que han defendido el cumplimiento de ese requisito cuando en el país en el que se desarrolle la actividad laboral exista un impuesto que recaiga sobre las rentas generadas por ese trabajo, aun cuando no se trate de un impuesto sobre la renta tal y como se aplica en nuestro país²⁰².

Esta posición podría venir avalada por lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que en su apartado 2, segundo párrafo, señaló que «2. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan

²⁰¹ DGT VI695-08, de 16 de septiembre de 2008.

²⁰² Tal y como afirma LAMPREAVE MÁRQUEZ, P: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *op. cit.*, p. 4, «Reiteradas consultas de la DGT establecen, a los efectos de analizar si un impuesto es de naturaleza análoga al español, que se consideran como tal, a los tributos extranjeros que tengan por finalidad la imposición de la renta obtenida, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicario de aquélla. Por tanto, como impuesto análogo, se debe entender no solo un impuesto sobre la renta global, sino un impuesto sobre nóminas o similar».

como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen».

Sin embargo, a nuestro juicio, no puede extrapolarse automáticamente y sin matices lo señalado en esa disposición, a efectos de definir qué se entiende por país de nula tributación, al ámbito del IRPF en relación con el art. 7.p) y ello fundamentalmente porque la finalidad de tal disposición Adicional Primera es muy diferente a la del art. 7.p). Asimismo, resulta dudoso que puedan aplicarse en este ámbito los criterios introducidos por el legislador en el art. 21 TRLIS para determinar la existencia de un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga, en ese caso al Impuesto sobre Sociedades²⁰³. A nuestro entender pueden existir razones que avalen el empleo de criterios relativamente diferenciados sobre «comparabilidad de impuestos» atendiendo al tipo de bonificación fiscal o a su configuración. Así, por ejemplo, no cabe excluir que en el ámbito del art. 21 TRLIS se busque flexibilizar al máximo el requisito del impuesto comparable de cara a facilitar la aplicación de una norma cuya finalidad es evitar la doble imposición internacional, en tanto que en el ámbito del art. 7.p) LIRPF se haya preferido establecer un concepto de imposición comparable que resulte menos flexible al estar ante un incentivo fiscal. Con todo, consideramos que en el ámbito del art. 7.p) LIRPF no puede utilizarse un concepto de impuesto de naturaleza idéntica o análoga que no pivote sobre una comparabilidad relativa de los elementos esenciales y estructurales del gravamen extranjero y tome en consideración la función de tal figura impositiva en el sistema tributario extranjero.

Desde otro sector doctrinal se ha defendido que tal requisito se cumple cuando en el ordenamiento del Estado o territorio donde se

²⁰³ No compartimos así la opinión de aquellos autores que consideran extrapolable aquí la doctrina manejada por la DGT al analizar qué ha de entenderse por «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» en el ámbito del IS. En ese sentido LÓPEZ GÓMEZ, A.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p) LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre», *op. cit.*, p. 50, considera que, trasladando dichos pronunciamientos al ámbito del IRPF, «nos encontraremos ante un tributo de naturaleza análoga cuando el tributo extranjero grave la renta obtenida, aunque fuera parcialmente, por la persona física con independencia de la propia estructura del tributo analizado y del concreto objeto de gravamen», opinión que, como hemos señalado, no podemos compartir.

realizaron los trabajos existen normas en vigor con arreglo a las cuales la generalidad de las personas físicas residentes en el mismo están sometidos a imposición por el conjunto de la renta personal que obtienen durante un determinado período. Consideramos que, junto a la existencia legal de tal gravamen, la «aplicación» del impuesto requiere de alguna forma que la Administración tributaria de tal país o territorio controle siquiera *mínimamente* el cumplimiento de tal normativa fiscal.

De acuerdo con esta postura entendemos que se cumple con el requisito del «impuesto de naturaleza idéntica o análoga» al IRPF,²⁰⁴ cuando el país o territorio donde se ejerce la actividad laboral ha establecido un impuesto —un gravamen, exacción o prestación patrimonial, pública, coactiva, con finalidad financiera y exigida sin contraprestación— con arreglo al cual la generalidad de las personas físicas residentes en el mismo están sometidos a imposición por el conjunto de la renta personal que obtienen durante un determinado período. Debe advertirse, además, que la similitud del impuesto extranjero debe establecerse con el IRPF español y no con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Pues bien, a efectos de establecer tal similitud sustancial hay que atender a elementos estructurales de ambos impuestos, esto es, hecho imponible, exenciones tributarias, base imponible, tipo de gravamen o sujetos pasivos, lo que en ningún caso debe llevar a establecer una comparación cuantitativa o de cargas fiscales²⁰⁵. Lo que exige el art. 7. p) LIRPF es que sean impuestos similares, pero no que represente una carga fiscal o una presión fiscal pareja.

Con todo, la similitud de impuestos en el marco del art. 7.p) LIRPF debe exigirse con la debida flexibilidad teniendo en cuenta que no existen dos impuestos sobre la renta iguales en el mundo, dado que cada país viene configurando su IRPF de forma particular atendiendo a sus condicionantes socioeconómicos, políticos, geográficos e incluso religiosos. El diferente grado de evolución de los sistemas tributarios y

²⁰⁴ El art. 1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, define con carácter general la «naturaleza» del IRPF español; no obstante, tal naturaleza también viene perfilada por los elementos esenciales de tal impuesto.

²⁰⁵ Sobre los criterios empleados por nuestros tribunales para establecer la similitud entre impuestos, *vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La cuestión de la comparabilidad de impuestos a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *op. cit.* pp. 98 y ss.

económicos de los distintos países también ha ejercido una influencia determinante en la configuración de los impuestos²⁰⁶.

Asimismo, entendemos que la lista de impuestos contenida en los CDI (art. 2) puede poseer trascendencia de cara a establecer la similitud entre impuestos sobre la renta que reclama el art. 7.p) LIRPF. Así, donde medie un CDI entre España y el Estado donde se realicen los trabajos, los impuestos sobre la renta de las personas físicas recogidos en la lista prevista en su art. 2, en principio, constituyen impuestos similares al IRPF español. Ahora bien, lo cierto es que, en muchos casos, la lista de impuestos recogida en el CDI aplicable refleja el sistema tributario español y extranjero de la época en que fue concluido el convenio, lo cual puede terminar impidiendo el uso de tal lista a los efectos del artículo 7.p) LIRPF.²⁰⁷ Esta problemática ha sido resuelta, sin embargo, por el nuevo Reglamento de IRPF, toda vez que el apartado 1.2º del art. 6 ha establecido que «se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información».

2.8. El territorio de realización del trabajo no puede ser uno de los calificados como «paraíso fiscal»

Tal y como se ha señalado anteriormente, el requisito anterior debe analizarse reparando también en el hecho de que los países cuyo nivel de imposición y opacidad no resulta admisible a los efectos de la exención del art. 7.p) LIRPF, quedan excluidos a través de la cláusula referida a países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales (art. 7.p).2º *in fine* LIRPF).

Pues bien, para la determinación de qué es lo que ha de entenderse por «paraíso fiscal», hay que atender a la lista recogida en el RD 1080/1991,

²⁰⁶ Vid. AULT, H.: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston, 1997, pp. 1 y ss.; y MESSERE, *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London, 1998, pp. 1 y ss.

²⁰⁷ Con todo, cuando existiera una decisión de las autoridades tributarias extranjeras (o nacionales) estableciendo que un determinado impuesto de su sistema tributario sustituye a un impuesto sobre la renta recogido en la lista de un CDI, tal calificación en principio permitiría considerarlo como impuesto análogo al IRPF español; lo mismo podría afirmarse cuando tal calificación resultara de un procedimiento amistoso interpretativo entre las autoridades competentes de España y del otro Estado contratante.

de 5 de julio²⁰⁸. No obstante, la Disposición Adicional Primera, apartado 1, de la Ley 36/2006, también regula el régimen de los paraísos fiscales estableciendo que «1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse».

De acuerdo con esta redacción, incorporada al art. 6.1.2º RIRPF, existe una regla segura a la hora de considerar que un país o territorio no tiene la consideración de paraíso fiscal, lo que ocurrirá cuando se firme un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo específico en ese sentido en materia tributaria, en el que se prevea expresamente que el firmante deja de tener la consideración de paraíso fiscal²⁰⁹ desde el momento en que dichos acuerdos comiencen a aplicarse en nuestro país²¹⁰, recuperando dicha condición en el momento en que tales convenios dejen de aplicarse.

Así las cosas, tal y como se desprende de la redacción del art. 7.p), habrá que estar a la relación de países considerados como paraísos

²⁰⁸ Esta lista de 1991 sigue en vigor tal y como se reconoce en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006.

²⁰⁹ A este respecto consideramos que «solo se requiere tal referencia expresa en el caso de los acuerdos de intercambio de información y ello, fundamentalmente, considerando el tenor literal de la cláusula así como atendiendo a que su finalidad pudo haber sido evitar que la aplicación de la misma (la salida de la lista de paraísos fiscales) de aquellos países o territorios que firmaron con España acuerdos que establecen medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE, de fiscalidad del Ahorro». Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: la bifurcación del régimen de paraísos fiscales y sus implicaciones de política fiscal y Derecho Comunitario», en la obra colectiva, *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, 2008, p. 229.

²¹⁰ Téngase en cuenta que el precepto comentado hace referencia al hecho de que el convenio o acuerdo «se aplique» o produzca efectos en nuestro país, y no al instante en el que el mismo haya entrado en vigor, momentos que no tienen porqué coincidir necesariamente en el tiempo. En ese sentido, vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La entrada en vigor, terminación y denuncia del Convenio», en *Comentarios a los CDIs concluidos por España*, PBM, La Coruña, 2004, pp. 1318 y ss.

fiscales de acuerdo con la relación de los mismos incluida en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, toda vez que un desplazamiento laboral a dichos territorios no permitiría aplicar la exención que comentamos, salvo que se hubiera firmado y sea de aplicación uno de los convenios o acuerdos a los que se acaba de hacer referencia, entendido esto en el sentido expuesto; precisamente, debido a la firma y entrada en vigor de estos convenios fiscales han dejado de constituir «paraísos fiscales» países como Emiratos Árabes Unidos y Malta, en tanto que Jamaica, Trinidad y Tobago, Antillas neerlandesas y Aruba, ya han firmado CDI y acuerdos de intercambio de información tributaria con España que una vez entren en vigor, resultarán de aplicación. Además, como requisito añadido, en el caso de que, según lo expuesto, no estemos ante un territorio catalogado como paraíso fiscal, habrá de constatarse también la existencia en él de un «impuesto idéntico o análogo» al IRPF, ya que el art. 7.p) establece la necesidad de que se den conjuntamente ambos requisitos, aunque la existencia de un CDI con cláusula de intercambio de información conlleve la concurrencia del requisito del impuesto comparable (art. 6.1.2º RIRPF).

3. Límites cuantitativos a la aplicación de la exención

Tal y como señala el art. 7.p) LIRPF, «la exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero con el límite máximo de 60.100 euros anuales», importe que habrá de calcularse, como indica ese precepto, con arreglo a lo dispuesto reglamentariamente. Es concretamente el art. 6.2. RIRPF el que apunta lo siguiente: «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 en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año».

Interpretando conjuntamente el tenor literal de los preceptos aludidos, así como el resto de las consideraciones realizadas hasta el

momento, resulta patente que 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 EP ubicado en el extranjero. Es decir, la exención se anuda a una retribución de los servicios que presta un trabajador residente de España durante el período en que está físicamente fuera de territorio español prestando tales servicios en los términos señalados.

Así pues, sea uno o varios los desplazamientos realizados, a su vez, a uno o varios Estados extranjeros, lo cierto es que 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 contribuyente²¹¹. Además, como se desprende también con claridad de los preceptos citados, la referencia que acaba de hacerse 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.

Partiendo una vez más de la casuística que rodea a este tema, podría plantearse, en primer término, la posibilidad de que el trabajador desplazado no obtenga ninguna remuneración específica por esa causa.

Este podría ser el caso de un trabajador unido contractualmente a una entidad residente de España y desplazado al extranjero para prestar sus servicios en el marco de tal relación contractual, sin mediar un segundo contrato, para otras entidades del grupo no residentes de España. En este caso, y partiendo de la necesidad de aplicar «un criterio de reparto proporcional» para calcular el importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, la fórmula debería ser la siguiente. En primer término, 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 (v. gr., contrato anual, semestral,

²¹¹ Vid. DGT V1944-05, de 30 de septiembre de 2005.

etc.)²¹². Pensando en un contrato de carácter anual, la operación descrita consistiría en dividir el sueldo anual entre el número total de días del año²¹³. La «remuneración salarial diaria media» así obtenida debe aplicarse o multiplicarse por el número de días que el trabajador prestó sus servicios en el extranjero para así obtener la «remuneración por trabajos en el extranjero».

El cómputo de los «días de trabajo en el extranjero» a los efectos de la aplicación de la fórmula anterior merece algunas precisiones. En concreto, deben establecerse algunas reglas sobre los lapsos de tiempo que deben computarse a la hora de cifrar el porcentaje de la remuneración pagada al trabajador que hay que considerar imputable a tales prestaciones por trabajos en el extranjero. Una regla de cómputo razonable puede ser computar los «días de presencia física del trabajador en el extranjero», teniendo en cuenta que en el caso de percibir retribuciones en diferentes países «será igualmente necesario poder identificar la retribución que corresponde a cada uno de ellos, en función de las tareas desempeñadas en los diferentes destinos, con el fin de comprobar que tales retribuciones se corresponden con la contraprestación real por los trabajos efectuados en cada país»²¹⁴. Así pues, habrá que computar todos los días naturales que el trabajador pasó en el extranjero prestando sus servicios a una o varias personas no residentes de España (o EP ubicados en el extranjero). Sin embargo, nada se aclara en la normativa del IRPF, a efectos de realizar el aludido cálculo, cuestiones tales como si el día de partida del trabajador al extranjero e incluso el de llegada entrarían en tal cómputo²¹⁵, o el caso de los días festivos o fines de semana que el trabajador pasa en

²¹² En ese sentido la DGT V0551-08, de 1 de abril de 2005, señala que «Dado que en estos casos el personal es contratado para cada programa, a la hora de cuantificar la exención deberá dividirse el número de días en el extranjero por la duración del contrato». Por otra parte, «si la totalidad de los rendimientos del trabajo se han devengado durante los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero (...), estarán exentos la totalidad de los rendimientos obtenidos con el límite legalmente establecido», tal y como señala la DGT V1763-08, de 3 de octubre de 2008.

²¹³ Tal y como señala la DGT, habrán de tomarse en consideración el número total de días del año, y no sólo los días hábiles. DGT V1944-05, de 30 de septiembre.

²¹⁴ Vid. DGT V1944-05, de 30 de septiembre.

²¹⁵ De la contestación a consulta de la DGT V1685-05, de 5 de agosto de 2005 parece deducirse que ambos días deben entrar en el cómputo. A esos efectos la DGT, refiriéndose al período entre «el 1 de enero al 23 de septiembre», señala que «serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, con el límite de 60.101,21 euros».

el extranjero, por lo que sería deseable también en este punto una manifestación al respecto en la normativa del IRPF.

Volviendo sobre la fórmula utilizada para el cálculo de la remuneración por trabajos en el extranjero, y a pesar de que nada dicen la Ley y Reglamento del IRPF al respecto, lo cierto es que esta fórmula de cálculo podría corregirse elevándola a través de la aplicación de un «complemento o plus por trabajos en el extranjero»,²¹⁶ lo cual podría llevarse a cabo multiplicando por un porcentaje determinado (entre un cinco y un quince por ciento, por ejemplo) la «remuneración diaria media» antes de aplicarla al «número de días pasados en el extranjero», obteniendo así la «remuneración por trabajos en el extranjero» de forma más realista y, por ello, incluso más ajustada a lo dispuesto en el art. 16 de la LIS, al que expresamente se remite el art. 7.p) en relación con las operaciones intragrupo.

Las consideraciones anteriores se han realizado a partir de un supuesto en el que no existen retribuciones específicas por trabajos desempeñados en el extranjero. No obstante lo anterior, cabe la posibilidad de que los «complementos por trabajos en el extranjero» se abonen por la empresa de forma desagregada, en cuyo caso existiría ya, sin necesidad de realizar operación alguna, una cantidad exacta y determinada a computar a efectos de la exención. Sin embargo, en estos casos esa no sería la única cantidad a tener en cuenta a efectos del límite cuantitativo fijado por la normativa del IRPF, siempre que haya margen cuantitativo para ello. En ese sentido, el art. 6 del Reglamento IRPF es claro cuando señala que para calcular el importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados por el trabajador desplazado se aplicará un criterio de reparto proporcional en función del número total de días del año y ello, «al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos citados». En el mismo sentido se manifiesta la DGT cuando señala que en esos casos «deberá tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha

²¹⁶ La aplicación de este complemento resulta razonable a la vista de lo previsto en el art. 7.p) LIRPF en relación con los excesos por destino en el extranjero regulada en el art. 9 RIRPF. No obstante, existen diferencias entre «excesos por destino en el extranjero» y «complementos por desplazamientos al extranjero»; así, parece razonable computar estos últimos complementos en el sentido indicado en el texto cuando del contrato de trabajo se pudiera extraer que una porción de la remuneración responde a esta circunstancia (al desplazamiento del trabajador al extranjero para prestar servicios a otras empresas del grupo).

estado desplazado en el extranjero, *así como* las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero»²¹⁷.

Así pues, además de la citada cantidad fija, también podrá beneficiarse de la exención la cantidad del salario ordinario que una persona perciba correspondiente a los días que ha permanecido desplazado en el extranjero. Teniendo en cuenta lo anterior, y ante el silencio de la normativa reguladora del IRPF, pensamos que la fórmula que debería manejarse para el cálculo al que nos hemos referido pasaría, en primer lugar, por calcular la «remuneración salarial diaria media», en la forma indicada *supra*. Esto es, partiendo de la «remuneración salarial total», en la que no se computaría el complemento específico, se hallaría qué proporción de la misma constituye el salario diario medio del trabajador, cantidad que habría de multiplicarse por los días de permanencia en el extranjero del contribuyente. Al importe así obtenido habrían de sumarse los «complementos satisfechos específicamente por trabajos en el extranjero», a efectos de obtener el importe que puede beneficiarse de la exención²¹⁸.

Esta es, a nuestro juicio, la fórmula de cálculo más acorde con el tenor literal del art. 6.2 RIRPF. Sin embargo, la propia utilización de la misma puede llevar a poner al descubierto algunos defectos técnicos derivados de la aplicación en la práctica de dicho precepto. Piénsese que la libertad contractual entre el trabajador y la empresa puede llevar a fijar la mayor parte del salario de aquél como «complemento por trabajos en el extranjero», reflejando una desproporción evidente entre su remuneración salarial total y dichas cantidades adicionales con el sólo objeto de elevar la cantidad objeto de la exención. Imagínese un supuesto en el que un trabajador esté desplazado al extranjero durante 40 días/año cuyas retribuciones totales asciendan a 90.000 euros. En este caso podría fijarse, *v. gr.*, una remuneración salarial de 60.000 euros y un complemento específico por 30.000; o bien 80.000 euros por el primer concepto y 10.000 euros como complemento por el desplazamiento. Las cantidades a tener en cuenta a efectos de la exención no serán las mismas, como tampoco

²¹⁷ DGT V1695-08, de 16 de septiembre de 2008 ó V2418-08, de 16 de diciembre de 2008.

²¹⁸ CORDÓN EZQUERRO, T.: «Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional», ICEX, nº 825, 2005, p. 92, afirma en ese sentido que «Incluso estaría incluida la parte de la retribución variable anual correspondiente a los días de desplazamiento al exterior manteniendo la proporcionalidad adecuada».

lo serán cuando los 90.000 euros los perciba como remuneración salarial total sin que se pacte complemento específico alguno por su desplazamiento al extranjero.

A la vista de lo anterior, y si no se introduce ninguna fórmula de corrección al respecto, las cantidades objeto de exención podrán ajustarse lo máximo posible al límite de la exención sin otro impedimento que el que se derive del propio contrato de trabajo firmando entre el contribuyente y su empleador.

Al margen de lo anterior, la aludida fórmula de cómputo de las retribuciones abonadas por un empleador residente a sus trabajadores por trabajos efectivamente realizados en el extranjero para entidades no residentes (o EP ubicados en el extranjero) puede aplicarse igualmente en el marco de CDI que sigan el MC OCDE a efectos de determinar la renta que el Estado de la actividad puede gravar con arreglo al convenio, allí donde no concurrieran las circunstancias conducentes a la tributación exclusiva en el Estado de la residencia, esto es, los condicionantes previstos en el apartado 2º del art. 15 MC OCDE²¹⁹.

Sin embargo, a efectos de determinar la renta que puede gravar el Estado contratante de la actividad con arreglo al art. 15.1 del CDI aplicable, hay que tener muy presente que sólo ostenta poder de imposición sobre la renta correspondiente a los servicios prestados por el trabajador español a una persona residente del mismo o ubicada en el mismo durante el tiempo en que tal trabajador estuvo físicamente presente en su territorio. Del mismo modo, esta regla tiene repercusión a los efectos de aplicar en España el método para eliminar la doble imposición internacional previsto en el CDI. En ese sentido, el trabajador español desplazado temporalmente al extranjero puede optar por aplicar la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF o bien aplicar el método de eliminación de la doble imposición previsto en el CDI aplicable. Tal capacidad de elección no existe cuando no se reúnen los requisitos para disfrutar de la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF o bien cuando la remuneración percibida excede de la cuantía máxima exenta con arreglo a tal precepto (sesenta mil euros); en estos dos últimos casos, el trabajador español debe aplicar el método para eliminar la doble imposición previsto en el CDI aplicable

²¹⁹ Véase el para. 5 de los Comentarios al art. 15.2 MC OCDE 2008.

(exención o imputación) o, de no existir CDI, debe aplicar el método unilateral para eliminar la doble imposición previsto en el art. 67 LIRPF. Cuando mediara un CDI aplicable lo cierto es que la renta que el trabajador español debe computar a los efectos de aplicar el método para eliminar la doble imposición previsto en el convenio no es otra que la que puede someter a imposición el Estado de la actividad en los términos que acabamos de ver.

Todo lo señalado hasta el momento sería aplicable en aquellos casos en los que las retribuciones son abonadas por el empleador español. Sin embargo, la misma cuestión debe ser analizada en aquellos casos en los que las retribuciones son pagadas, directa o indirectamente, por la propia entidad no residente que opera como «segundo empleador», ya mediando expresamente segundo contrato o no. En estos casos, lo cierto es que, como ya vimos, resulta igualmente aplicable la exención del art. 7.p) LIRPF. Ahora bien, en este tipo de casos la fórmula de cómputo de las retribuciones por trabajos efectivamente realizados en el extranjero que acabamos de exponer no resulta válida.

En esos supuestos, las retribuciones efectivamente satisfechas por el «segundo empleador» no residente al trabajador español que se desplaza al extranjero para prestarle sus servicios, en principio, caen dentro del ámbito de aplicación de la exención del art. 7.p), salvo cuando concurriera alguna circunstancia excluyente (v. gr., el trabajo se realiza en un paraíso fiscal) o no concurre algún requisito para que proceda aplicar la exención (v. gr., no se exige en el Estado extranjero un impuesto de naturaleza análoga al IRPF español).

Asimismo, en los casos donde el «segundo empleador» no residente pagara una retribución al trabajador español que comprendiera tanto su remuneración por los servicios prestados efectivamente en el extranjero como la correspondiente a los servicios que debe prestar desde territorio español, lo cierto es que la parte de la retribución que se refiere a servicios mencionados en último lugar no se benefician de la exención tributaria del art. 7.p) LIRPF y, por tanto, debería llevarse a cabo la correspondiente «desagregación». La fórmula de cómputo basada en días de trabajo en el extranjero que antes hemos expuesto podría servir para llevar a cabo tal desagregación en aquellos casos donde no resultara sencillo determinar qué porción

de la remuneración se corresponde con los trabajos realizados desde territorio español²²⁰.

Finalmente, debe señalarse que en este tipo de casos donde el trabajador español desplazado recibe una remuneración satisfecha por un «segundo empleador» no residente resultan igualmente aplicables las consideraciones que hemos efectuado anteriormente sobre la incidencia del art. 15.1 y 2 de los CDI que siguen el MC OCDE. En este sentido, no puede olvidarse que tales reglas tienen consecuencias tanto de cara a la tributación en el Estado de la actividad como a efectos de aplicar los métodos convencionales para eliminar la doble imposición internacional.

Ni qué decir tiene que la operatividad práctica de estas reglas o fórmulas requiere que se ponga en marcha un sistema de registros documentales que permitan verificar los principales parámetros sobre las que pivotan. A este respecto, el sistema de registros documentales debería, cuando menos, permitir la verificación de los siguientes extremos: (a) identificación de los trabajadores que se desplazan al extranjero para prestar servicios a otras entidades del grupo. Debería distinguirse entre aquellos que ha concluido un segundo contrato y los que no lo han hecho de forma que su retribución es pagada directamente por la matriz; y (b) registro del número de días que cada trabajador pasa en el extranjero, la razón del desplazamiento, el lugar de desplazamiento y prestación de servicios, la duración de cada prestación de servicios territorialmente diferenciable, el día de partida y día de regreso, día de comienzo y finalización de la prestación de los servicios.

Para los supuestos en los que existan varios desplazamientos al extranjero dentro de un mismo período impositivo, se aplicará un criterio de reparto proporcional «para determinar el importe de los rendimientos devengados por los trabajos realizados en el extranjero; en principio podrá tomarse un criterio de reparto proporcional (número de días en el extranjero/número total de días del año) computándose en el denominador no sólo los días hábiles del año sino el número total de días del año»²²¹.

²²⁰ En el mismo sentido se pronuncia VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, op. cit., art. 15, para. 15.

²²¹ DGT 2559-03, de 31 de diciembre de 2003.

4. El «régimen de excesos» del art. 9.a.3.b.4º del RIRPF y su incompatibilidad con la exención del art. 7.p)

El art. 9.a.3.b.4º RIRPF establece que «tendrán la 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».

El precepto reproducido forma parte del conocido como «régimen de excesos», que 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.

Acotado así el análisis de este régimen afrontaremos a continuación el examen de los requisitos que deben concurrir para que un trabajador desplazado pueda hacer uso del mismo, condiciones que deben tratarse tanto para saber cuándo puede ser de aplicación el régimen de excesos como para fijar los términos de la incompatibilidad del mismo con la exención recogida en el art. 7.p) LIRPF.

Pues bien, para examinar los requisitos que deberían concurrir para que exista la posibilidad de aplicar el régimen de excesos respecto de las dietas percibidas por los trabajadores desplazados, ha de repararse en los siguientes aspectos:

- a) Debe tratarse de un residente fiscal en España.
- b) Debe estar destinado en el extranjero.
- c) Debe tratarse de cantidades que constituyan un exceso sobre las retribuciones que percibiría el trabajador en España.

4.1. Requisitos para la aplicación del «régimen de excesos»

4.1.A. *La condición de residente español*

Con respecto a la primera de las condiciones para aplicar el régimen de excesos poco hemos de añadir respecto de lo ya señalado. Esto

es, ha de tratarse de una persona física residente en nuestro país de acuerdo con la legislación vigente al respecto, a pesar de desplazarse al extranjero para desarrollar una actividad laboral. Estaremos, por tanto, en todo caso, ante un sujeto contribuyente por el IRPF.

4.1.B. Trabajador «destinado en el extranjero»

Como ya se ha señalado, la aplicación del régimen de excesos presupone la existencia de un trabajador «destinado» al extranjero, expresión esta que el legislador no concreta, y que analizamos a continuación.

En una primera aproximación es evidente que la redacción del precepto que comentamos está pensada para trabajadores residentes en España que se desplazan al extranjero, y no a la inversa²²². Los supuestos en los que se aplica este precepto son, desde esa perspectiva, similares a los que pueden acogerse al art. 7.p) que, como ya vimos, está pensado para este tipo de casos a diferencia de lo que sucede con el también examinado art. 16.5. LIS.

Avanzando un paso más en la concreción del significado de esta expresión, un sector doctrinal, ante la falta de definición legal de qué ha de entenderse por «destino en el extranjero», considera que debe acudirse a lo señalado por la AEAT en la contestación emitida con fecha de 10 de febrero de 1995²²³. Pues bien, de lo allí dispuesto se deduce que, a diferencia de lo que acontece para aplicar el art. 7.p), «el régimen de excesos supone la exigencia de un desplazamiento con vocación de permanencia». Así pues, mientras el art. 7.p) se aplicaría normalmente a «los rendimientos del trabajo obtenidos por aquellos contribuyentes que se desplazan con cierta periodicidad al extranjero en viajes, habitualmente, de corta duración», el régimen de excesos procederá «en aquellos casos de desplazamientos del trabajador

²²² En ese sentido se manifestó expresamente la DGT en contestación a consulta nº 1002-00, de 28 de abril.

²²³ En dicha contestación la AEAT dispone que «La localización del puesto de trabajo o prestación de servicios en el lugar al que habitual y permanentemente ha sido asignado el trabajador de la empresa, en línea con la distinción entre permanencia y transitoriedad que realiza el artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores respecto al traslado y al desplazamiento. Es decir, para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados al extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de 183 días en el mismo municipio, ya que en todo caso no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 4.Tres.1 en su segundo párrafo».

durante largos períodos de tiempo, siempre, claro está, no pierda su condición de residente fiscal en España»²²⁴.

En ese sentido se ha manifestado también la DGT, aclarando que «Para que resulte de aplicación este precepto, es necesario, en primer lugar, que el trabajador esté destinado en el extranjero, en el sentido de que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, esté sito en el extranjero. Esto significa, que si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo determinado y, una vez finalizado el mismo, retorna a su lugar de trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma, ya que no hay que olvidar que en estos casos no opera el límite de los nueve meses para que las dietas dejen de estar exentas.

Es decir, para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio (...)»²²⁵.

Así las cosas, la exención relativa a los «excesos» que un residente pueda percibir sobre los rendimientos que recibiría en España de no haberse producido el desplazamiento al extranjero quedan circunscritos a los supuestos de traslados del trabajador por cambio de destino del centro de trabajo, entendiéndose por tal el que se produce con vocación de permanencia. Prueba de ello es también lo dispuesto en el art. 9.A.3) RIRPF, en el que se exceptúan de gravamen las asignaciones para gastos de manutención y estancia cuando un trabajador se desplace a otro municipio distinto del lugar del trabajo habitual, salvo cuando ese desplazamiento se prolongue más de nueve meses, en cuyo caso las rentas se someterán a gravamen, requisito ese que no será aplicable a los casos previstos en la letra b) de ese precepto, referido precisamente al régimen de excesos. Así pues, es evidente que éste último está pensado en desplazamiento prolongados en el tiempo susceptibles de superar dicho período o plazo.

²²⁴ Vid. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», *op. cit.*, pp. 828-829.

²²⁵ Vid. DGT 0646-01, de 26 de marzo o la nº 0027-05, de 28 de enero y RDGT de 30/06/2009, V1566-09.

Aclarado lo anterior, la cuestión más problemática en relación con este tema pivotará en torno a la prueba de la residencia española del trabajador que, ante el incumplimiento del requisito de la permanencia, toda vez que se exige el desplazamiento a otro lugar por un período superior a 183 días del período impositivo, debe poder acreditar esta circunstancia por alguno de los demás criterios que el art. 9 LIRPF maneja a efectos de determinar la condición de residente o no del sujeto.

4.1.C. *Los rendimientos han de tener la consideración de «excesos»*

En torno a esta condición han de analizarse, fundamentalmente, tres cuestiones. En primer lugar debe prestarse atención, una vez más, a la calificación que deben tener las rentas que, cumpliéndose el resto de los requisitos impuestos por este precepto, pueden considerarse excesos exceptuados de gravamen.

Sobre esta cuestión, la DGT se ha manifestado en el mismo sentido que respecto de las rentas exentas reguladas por el art. 7.p), esto es, «el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el art. 8 (hoy 9) del RIRPF, resulta de aplicación únicamente a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el art. 16.1 de la Ley del Impuesto: rendimientos del trabajo obtenidos con consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajenidad»²²⁶.

Por otro lado, debe concretarse cuáles de entre los diferentes tipos de incentivos o «excesos» económicos que puede percibir un trabajador por haber sido destinado al extranjero, la DGT ha admitido tanto la posibilidad de incluir tanto a rentas dinerarias²²⁷, como en especie²²⁸.

Únicamente se excluyen algunos conceptos retributivos como el de «bolsa de viaje», que se considera sujeto al Impuesto sobre la Renta,

²²⁶ Vid. DGT V 0612-08, de 28 de marzo de 2008.

²²⁷ En ese sentido, la DGT n° 2029-00, de 8 de noviembre, incluye «las retribuciones dinerarias «indemnización por destino», «incentivo de permanencia» y «gratificación por tiempo trabajado en el extranjero», tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, por cuanto constituyen un exceso sobre las retribuciones totales que obtendrían en España (...)».

²²⁸ Vid. DGT 2130-99, de 11 de noviembre, «la retribución en especie —«complemento de vivienda» en su modalidad de puesta a disposición de la misma al trabajador— tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, por cuanto constituyen un exceso sobre las retribuciones totales que obtendrían en España».

como rendimiento del trabajo y, por tanto, sometido a retención a cuenta del mismo²²⁹.

En tercer lugar, ha de atenderse a la fórmula que habrá de manejarse para efectuar el cálculo del exceso no gravado. En ese sentido, la contestación de la AEAT de 24 de julio de 1996 aclaraba 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. En esa línea, la AEAT consideró que la certificación de la empresa acreditando ambas cantidades constituye prueba suficiente para considerar como dietas al exceso percibido como consecuencia del destino del trabajador al extranjero, apuntando además la conveniencia de que en dichos certificados se desglosen los ingresos por conceptos²³⁰.

4.2. Incompatibilidad con la exención del art. 7.p)

A tenor de la redacción del precepto que comentamos, «lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el art. 6 de este Reglamento», precepto éste en el que se desarrolla la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF y en el que también se aclara la incompatibilidad citada añadiendo, además, que «el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

Así pues, para que sea de aplicación el régimen de excesos debe darse la circunstancia del «destino» del trabajador al extranjero, tal y como este se ha interpretado. 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 opción 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 opción 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). Por otra

²²⁹ Vid. la DGT nº 2029-00, de 8 de noviembre.

²³⁰ Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, J. A.: *Fiscalidad de los gastos de personal*, Fundación Confe-metal, 2001, p. 172.

parte, también el régimen de excesos será más favorable para aquellos trabajadores que hayan sido destinados a un país en el que no se «aplique un impuesto idéntico o análogo» al IRPF, en los términos en los que esta expresión ha sido analizada.

5. Una referencia a la protección social del expatriado

Hasta el momento se han examinado las consecuencias que desde un punto de vista fiscal, acarrea el desplazamiento de un trabajador español al extranjero para desempeñar allí su actividad laboral en las condiciones aludidas. Pues bien, respecto de los expatriados que reúnan los requisitos para poder aplicar la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF resta hacer una referencia a un tema que, pese a no tener implicaciones estrictamente fiscales, sí puede condicionar los términos en los que ese desplazamiento vaya a realizarse. Nos referimos a una cuestión ya abordada respecto de los impatriados y que aquí debe examinarse atendiendo a las consecuencias que desde el punto de vista de la Seguridad social puede acarrear dicho desplazamiento de un español hacia el extranjero.

Para evitar reiteraciones innecesarias basta traer a colación todo lo señalado en el capítulo dedicado a los impatriados respecto de la normativa comunitaria e internacional de coordinación en materia de Seguridad Social, de donde cabe extraer como regla general, para el supuesto de los expatriados, la aplicación de la legislación del país en el que vayan a desarrollar el trabajo.

Ciertamente, la normativa convencional, aunque utilizando diferentes mecanismos, recoge la cláusula general de la *lex loci laboris* como legislación de Seguridad Social aplicable a los españoles que son desplazados para trabajar fuera de nuestras fronteras. Sin embargo, y como es lógico de acuerdo con lo señalado sobre esta cuestión en el capítulo dedicado a los impatriados, no siempre será ese el criterio de conexión que determine el régimen de protección social aplicable en el supuesto que ahora nos ocupa, ya que dicha regla vendrá exceptuada por una serie de peculiaridades previstas respecto de concretas situaciones laborales extraterritoriales, como sucede

con los desplazamientos temporales de trabajadores²³¹. No obstante lo anterior, en este caso, y a diferencia de la previsión comunitaria al respecto, en el supuesto de la normativa convencional existen numerosas diferencias en el plazo y sus prórrogas respecto al desplazamiento. Así, según el convenio o tratado al que se atienda es posible encontrar períodos que oscilan en uno y cinco años. Cualquiera que sea el plazo al que haya de atenderse, lo cierto es que, superado el mismo, el trabajador desplazado al extranjero tendrá que someterse a la legislación del Estado donde realiza su actividad laboral.

Así pues, los expatriados deben tener en cuenta esa circunstancia y, en especial, la duración de sus desplazamientos, de forma que sólo aquellos que no superen los límites fijados por dicha normativa, pueden mantener el régimen de afiliación-cotización a la Seguridad Social española. Piénsese que, a su vez, la condición de expatriados a efectos del art. 7.p) LIRPF se hace depender de la residencia fiscal de tales sujetos en territorio español, con las consecuencias que sobre esa circunstancia tiene la permanencia fuera de territorio español por un período prolongado, especialmente cuando el trabajo se desarrolla durante un plazo muy dilatado de tiempo en el extranjero sin que pueda demostrarse que siguen existiendo cualquiera de los demás puntos de conexión válidos para probar la residencia de ese sujeto.

Analizando conjuntamente ambas circunstancias puede concluirse que la mayor parte de los sujetos que puedan beneficiarse de la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF, podrán también considerar aplicable la legislación española de Seguridad Social.

Además de las circunstancias expuestas han de valorarse también las consecuencias que para un residente español puede tener un desplazamiento laboral a un país en el que no resulte aplicable la normativa comunitaria o internacional de coordinación. En estos casos, lógicamente, la resolución de los problemas que puedan plantearse será más problemática y habrán de solventarse sin perder de vista los dictados constitucionales en virtud de los cuales el Gobierno debe velar por la

²³¹ Vid. ZARZALEJO CARBAJO, M.: «La protección social a nivel extracomunitario: los convenios bilaterales de seguridad social e incidencia del derecho comunitario», en *La protección social en las relaciones laborales extraterritoriales*, coordinada por Correa Carrasco, M. (www.seg-social.es (publicaciones)).

protección de los derechos socio-económicos de los migrantes españoles y el establecimiento de políticas que faciliten su retorno²³².

En esa línea, tal y como ha apuntado la doctrina²³³, el Convenio de la OIT número 157 (1982), sobre la conservación de los derechos en materia de Seguridad Social podría ser un instrumento útil, toda vez que en su art. 5.1.a) contiene una regla en virtud de la cual «los trabajadores asalariados que ocupen habitualmente un empleo en el territorio de un Miembro quedarán sujetos a la legislación de este Miembro». A *sensu contrario*, aquellos trabajadores que se encuentren temporalmente desplazados deberían continuar sujetos a la legislación del Estado de donde proceden.

Ciertamente, la aplicación de esta pauta eliminaría buena parte de los conflictos de leyes que puede originar el desplazamiento de un trabajador español a un país en el que no resulten de aplicación las normativas comunitaria o, en su caso, internacional, en materia de coordinación de seguridad social. Sin embargo, este Convenio ha sido únicamente ratificado, además de España, por Suecia y Filipinas, países con los que ya existen instrumentos específicos de coordinación en materia de Seguridad Social, por lo que en los supuestos apuntados España habrá de recurrir a la aplicación de normas internas para solventar los problemas que pueden plantearse como consecuencia de los citados desplazamientos.

Precisamente con esa finalidad se aprobó el Estatuto de la ciudadanía española en el exterior²³⁴, en virtud del cual cabe deducir que los expatriados a un país en el que no resulte aplicable la normativa internacional de coordinación en materia de Seguridad Social gozarán de la misma protección que aquellos trabajadores españoles que realicen su trabajo en nuestro territorio.

En línea con esa premisa, el art. 125.2 LGSS califica de posible situación asimilada al alta, la del trabajador trasladado por la empresa fuera del territorio nacional, con el objetivo de procurar protección social al desplazado, exigiéndole cotización cuando en el país de destino

²³² Vid. art. 42 CE y Disposición Adicional Primera de la LGSS.

²³³ Sobre esta cuestión vid. GÓMEZ ABELLEIRA, F. J.: «La seguridad social de los trabajadores desplazados al extranjero por sus empresas», *La protección social en las relaciones laborales extraterritoriales*, op. cit., pp. 493-495.

²³⁴ Ley 40/2006.

no va a estar afiliado a un sistema que le proteja por las contingencias previstas en nuestro sistema nacional de Seguridad Social. Por otra parte, con este precepto trata también de protegerse al desplazado que, aun encuadrado en la seguridad social de destino, no va a ver reconocidas las cotizaciones en el extranjero por parte de nuestra Seguridad Social, permitiéndose en ese caso excluir de cotización en España, la cuota correspondiente a asistencia sanitaria (cubierta en el país de destino mientras dure el desplazamiento), pero no el resto de cuota que permite generar derechos relativos al resto de situaciones protegidas por la Seguridad Social española.



CAPÍTULO IV

La tributación de los trabajadores en el marco de los convenios de doble imposición



1. Introducción

Una vez expuesto el régimen especial de los trabajadores impatriados (art. 93 LIRPF) y el previsto para los trabajadores desplazados (art. 7.p) LIRPF), entendemos que 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 cómo tributa el 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.²³⁵ Nótese en todo caso que la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición internacional regulados por la normativa española sólo resulta adecuada en la medida en que la tributación en el Estado de la fuente se ajuste al convenio (en el que caso de que tal CDI exista y resulte de aplicación, claro está).

Debe aclararse ya desde el principio que 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 suerte que el art. 15 del Modelo de Convenio OCDE es el precepto dedicado específicamente a la renta del trabajo o derivada de un empleo por cuenta ajena.²³⁶ No obstante, existen otros preceptos

²³⁵ Sobre la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición, nos remitimos al trabajo de CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Métodos para eliminar la doble Imposición Internacional» en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2009.

²³⁶ En relación con el alcance e interpretación del artículo 15 MC OCDE, pueden consultarse los siguientes trabajos: AGUAS ALCALDE, E.: *Tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi, Pamplona, 2003; BAKER, *Double taxation conventions and international tax law*, Sweet and Maxwell, London, 1994; CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Ciss, Valencia, 2002; HINNECKENS, L.: «The salary split and the 183-day exception», *Intertax*, 1988; RUIZ GARCÍA, J. R.: «Comentario al artículo 15 MC OCDE», en *Comentarios a los CDIs Españoles*, FPBM, La Coruña, 2004; y VOGEL, K.: *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997, art. 15.

en el Modelo OCDE y, por tanto, en los CDI que lo siguen, que se ocupan u ordenan la tributación de rentas que, a nivel interno, son generalmente calificadas como rendimientos del trabajo, a saber:

- a) Las retribuciones de consejeros (art. 16 MC OCDE).
- b) Las retribuciones de los funcionarios públicos (art. 19 MC OCDE).
- c) Las pensiones privadas (art. 18 MC OCDE).
- d) Los rendimientos percibidos por estudiantes y personas en prácticas (art. 20 MC OCDE).

El artículo 15, referido a la renta derivada de un empleo (por cuenta ajena) constituye, por tanto, la regla aplicable a los rendimientos del trabajo, allí donde no resulta aplicable una disposición convencional más específica. Se trata de una regla general, a la par que residual frente a las demás reglas del Modelo de Convenio OCDE que regulan otras «rentas del trabajo» (*lato sensu*). Aquí únicamente se aborda el régimen tributario aplicable a las rentas que caen en el ámbito del art. 15 Modelo de Convenio OCDE, de suerte que la exposición del resto de preceptos del referido modelo que ordenan la fiscalidad de otros rendimientos que en la normativa española son calificados como «rendimientos del trabajo» excede de los límites de este trabajo y nos remitimos a otras obras donde se tratan de forma omnicomprendensiva todos los preceptos del MC OCDE.²³⁷

2. Noción de renta del trabajo dependiente

El art. 15 del MC OCDE no define la expresión «sueldos, salarios y otras remuneraciones similares». Se viene entendiendo que tal omisión conlleva una remisión a la ley interna del Estado que aplica el convenio, toda vez que, de acuerdo con el art. 3.2 del propio Modelo de Convenio OCDE, no cabe extraer un significado contextual del convenio. No obstante, la legislación fiscal interna del Estado que aplica el convenio resulta en este punto limitada por otras disposiciones del convenio —como, por ejemplo, el art. 16 ó el 18 MC

²³⁷ Vid. VOGEL, K.: *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997, art. 15; BAKER, P.: *Double taxation conventions and international tax law*, Sweet and Maxwell, London, 1994 y 2004, CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2009; y RUIZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (coords.): *Comentarios a los CDIs Españoles*, FPBM, A Coruña, 2004.

OCDE— que establecen un régimen convencional específico para determinadas «rentas del trabajo» en la acepción doméstica de la expresión.

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; nótese que el art. 15 se refiere específicamente a rentas «por razón de empleo». La renta salarial puede percibirse tanto en forma monetaria como en especie (*stock options*, *fringe benefits*, seguros de vida y enfermedad, etc.). La condición que permite el gravamen en el Estado de la fuente radica en que los salarios o la remuneración similar derive del ejercicio del empleo en tal Estado. Resulta irrelevante a estos efectos el momento en que tal renta sea pagada u obtenida por el trabajador.²³⁸

Las rentas que se perciban después de cesar la relación laboral —como las pensiones— o que no tengan conexión con tal relación —pensiones compensatorias entre cónyuges— no caen en el ámbito del art. 15, a pesar de que la legislación interna del Estado que aplica el convenio las califique como «rentas del trabajo»; tales rentas 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 CDI disponga otra cosa (véase, por ejemplo, el art. 18 de los CDI 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. No obstante, se considera que si estas indemnizaciones poseen el mismo carácter que las prestaciones de la previsión social, deben seguir el régimen de las pensiones (art. 18 MC OCDE); del mismo modo, se consideran pensiones las sumas a tanto alzado percibidas en sustitución de una pensión con motivo del cese de una relación laboral.

Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares (excluidas las pensiones) pagadas por un Estado o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, a pesar de que la legislación interna las pueda calificar como rendimientos del trabajo,

²³⁸ Vid. párr. 2.2 de los comentarios de art. 15 MC OCDE 2005-2008.

tributan de acuerdo con el art. 19.1 Modelo de Convenio OCDE. Ello significa que, como regla, tales retribuciones públicas sólo pueden someterse a imposición por parte del Estado pagador de las mismas; tal regla se excepciona cuando los servicios se prestan en el otro Estado contratante y la persona física es un residente de este otro Estado contratante que (a) es nacional de ese otro Estado, o (b) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios; en este segundo caso, el Estado contratante en el que se prestan los servicios posee derecho exclusivo de gravamen sobre los sueldos, salarios y remuneraciones similares (excluidas las pensiones) obtenidas por tal persona física.

Conviene aclarar que el art. 19.1 MC OCDE sólo es aplicable a los empleados del Estado y no a las personas que presten servicios personales de carácter independiente al Estado o perciban pensiones en relación con tales servicios; este precepto se aplica, por tanto, a todos los empleados públicos con independencia de su vinculación con el ente público (laboral o funcional) y del sector de la Administración en el que presten sus servicios (Defensa, Administración tributaria, Sanidad, etc.) siempre que exista relación de dependencia y ejerzan funciones de carácter público. En este sentido, los comentarios al art. 19 MC OCDE insisten en que los apartados 1 y 2 del art. 19 no son aplicables si los servicios se prestan en relación con una *actividad empresarial* realizada por el Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales que pagan los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares, o las pensiones; en estos casos, serán aplicables las reglas generales: el art. 15, a los sueldos y salarios; el art. 17, a los artistas y deportistas; y el art. 18 a las pensiones.

También conviene clarificar la relación entre el art. 19.1 y el art. 27, de suerte que el primero no resulta aplicable a los supuestos comprendidos en las normas de Derecho Internacional relativos a los casos de miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares a los que resulta de aplicación la regla especial del art. 27 MC OCDE (actualmente art. 28 MC OCDE 2008). No obstante, las reglas de distribución del poder tributario previstas en el art. 19 se inspiran en las disposiciones de los Convenios de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares.

Los sueldos y salarios percibidos por artistas y deportistas en relación con actuaciones personales en tal concepto caen, como regla,

en el ámbito de aplicación del art. 18 MC OCDE y no en el art. 15 MC OCDE.

Por último, resulta también evidente que todo tipo de rentas obtenidas en el ejercicio de una actividad económica (profesional, empresarial o comercial) por cuenta propia caen en el ámbito del (antiguo) art. 14 MC OCDE, el cual fue suprimido en la versión del 2000 del Modelo de Convenio de la OCDE y englobado en el ámbito de los arts. 5 y 7. No obstante, en algunos supuestos pueden suscitarse dudas en torno a si determinados servicios son prestados o no en el ejercicio de un empleo; tal cuestión fue objeto de un informe OCDE, *Proposed Clarification of the scope of paragraph 2 of article 15 of the model convention*, OECD, Public discussion draft, 5 April 2004, cuyas conclusiones se han integrado en los comentarios al Modelo de Convenio OCDE 2005 y son expuestas más adelante. Posteriormente, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE ha hecho público el 12 de marzo de 2007 un segundo documento donde se plantea una más profunda revisión de los Comentarios al apartado 2º del art. 15 Mod CDI, de cara a clarificar fundamentalmente la interpretación contextual del término «empleador» de manera que tanto el Estado de la fuente (a efectos de someter a imposición o no al trabajador) como el Estado de la residencia (a efectos de aplicar los métodos para eliminar la doble imposición) puedan aplicar «bilateralmente» el CDI evitando interpretaciones asimétricas.²³⁹

Las reglas de deslinde que hemos expuesto aparecen recogidas en el propio art. 15.1 del MC OCDE, dado que este precepto comienza señalando que el criterio de sujeción que articula opera «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19». Entendemos que esta «cláusula sin perjuicio de» tiene alcance clarificador, de manera que su omisión en un CDI —como acontece en el CDI con EE. UU.— no debería plantear mayores dudas en torno al criterio de especialidad de los referidos preceptos sobre el art. 15.

3. Potestad de imposición

El art. 15 MC OCDE establece cuatro reglas de distribución de poder tributario cuya aplicación depende fundamentalmente del lugar donde se ejerce el empleo y de otras circunstancias concurrentes. Las

²³⁹ OECD, *Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15*, 12 March 2007.

pautas bilaterales de reparto de potestades pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- **1ª Regla:** 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.
- **2ª Regla:** 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).
- **3ª Regla (excepción a la 2ª regla):** 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:
 - a) 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; y
 - b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad); y
 - c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.
- **4ª Regla:** las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Cada una de estas reglas debe ser objeto de examen separado para delimitar su alcance.

3.1. 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: 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.²⁴⁰ Asimismo, resulta relevante destacar que las normas de distribución de poder tributario, como el art. 15 de los CDI, 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.

A este respecto, debe afirmarse que la legislación española [(art. 13.1.c) TRLIRNR] establece que se consideran obtenidos en

²⁴⁰ Así lo establece el para. 1 de los Comentarios del MC OCDE al art. 15. Asimismo, la doctrina administrativa de la DGT se posiciona en la misma línea. En relación con una consulta relativa a trabajadores residentes de Italia contratados por empresa residente de España para prestar su actividad laboral en Italia, la DGT resolvió que tales rentas están exentas de tributación en España en virtud del art. 15.1 del CDI España-Italia, dado que los trabajadores «*desarrollan su trabajo en dicho Estado*» (RDGT de 30 de marzo de 1998, *Gaceta Fiscal*, nº 169/1998, p. 80); en parecidos términos, véase la RDGT de 27 de marzo de 2000 (*Información Fiscal*, septiembre/octubre 2000, p. 147). Por otro lado, una segunda consulta relativa a un residente fiscal de EE. UU. que obtuvo durante 1996 rentas del trabajo de fuente española y norteamericana, la DGT resolvió que «el art. 16.1 del CDI España-EE. UU. únicamente habilita a España a gravar las remuneraciones satisfechas por las entidades residentes en España *por el empleo ejercido en territorio español*» (RDGT de 22 de diciembre de 1998, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 194). En tercer lugar, se planteó ante la DGT una consulta relativa a unos trabajadores japoneses residentes de España que trabajan para una filial española de una multinacional japonesa; se suscita la cuestión de si los «complementos salariales» que le paga la multinacional japonesa resultan o no imposables en España con arreglo al CDI España-Japón; a este respecto la DGT resolvió: «En cuanto a la aplicación del Convenio entre España y Japón para evitar la doble imposición, si el receptor de los rendimientos reside fiscalmente en España, las remuneraciones que perciba están sujetas a imposición sólo en este país, aunque sean satisfechas por una empresa japonesa, dado que se satisfacen a un residente en España *por trabajos realizados en territorio español* (art. 15 del convenio), lo que implica que no podrán deducirse en España los impuestos que el trabajador pudiera haber sido sometido en Japón» (RDGT de 28 de marzo de 2000, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 212, p. 37). También la RDGT de 23 de marzo de 2000 (*Carta Tributaria*, octubre 2000, p. 13) se refiere a la posibilidad de someter a imposición a trabajadores no residentes de filiales extranjeras desplazados a España en relación con las colaboraciones que pudieran prestar con la sociedad matriz española. Véanse también las RRDGT de 11 de abril de 1994 (en *Fiscalidad de No Residentes según la doctrina administrativa* (FNR, en adelante), Ciss, Valencia, 1995, p. 268), de 25 de abril de 1994 (FNR, p. 269), de 12 de mayo de 1992 (FNR, p. 278), de 15 de enero de 1992 (FNR, p. 280), y de 16 de septiembre de 1992 (FNR, p. 281).

territorio español los rendimientos del trabajo que deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español, o que se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español; de este último supuesto se exceptiona el caso de que el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto personal en el extranjero. Parece, por tanto, que la legislación española articula criterios de sujeción fiscal de las rentas del trabajo más amplios que los previstos en el art. 15 MC OCDE; tal circunstancia cabe explicarla considerando que la finalidad del art. 13 TRLIRNR 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 CDI persiguen restringir el poder impositivo del Estado donde se desarrolla la actividad y aumentar las del Estado de residencia del empleado. Con todo, allí donde resulte de aplicación el art. 15 de un CDI que siga el Modelo de Convenio de la OCDE resulta evidente que el poder de imposición del Estado español resulta restringido por los más estrictos criterios de sujeción articulados en tal precepto.

Existen autorizados autores, que han propuesto una interpretación más restrictiva del art. 15.1 MC OCDE; en concreto, mantienen que el Estado de la actividad no puede someter a imposición al trabajador que se desplaza a su territorio sobre la base de «visitas de corta duración». Esta interpretación posee un cierto apoyo en los propios CMC; y de hecho, la finalidad de la cláusula del art. 15.2 MC OCDE no es otra que la de excluir de gravamen por el Estado de la actividad las rentas del trabajo percibidas por estancias de breve duración (para. 6.2 de los comentarios al art. 15 MC OCDE). Ahora bien, cuando no concurren los tres presupuestos diseñados por el art. 15.2, la interpretación prevalente a nivel internacional con respecto al art. 15.1 es que no excluye la imposición de las rentas generadas en visitas de corta duración por parte del Estado de la actividad, aunque existen países como EE. UU. (estancias inferiores a noventa días cuando la remuneración es inferior a 3.000 \$) y el Reino Unido (estancia inferior a sesenta días) que han introducido normas internas que se interrelacionan con los CDI a los efectos de excluir de tributación dichas rentas.

3.2. La regla de tributación concurrente en los dos Estados contratantes cuando la actividad laboral (el empleo o trabajo) se realiza, total o parcialmente, en el territorio de este último Estado (de la actividad)

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 al ejercicio del empleo en su territorio. El Modelo de Convenio de la 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. Los nuevos comentarios (para. 2.2) al art. 15 MC OCDE 2005-2008 enfatizan que la condición a la que tal precepto sujeta la tributación en el Estado de la fuente reside en que los salarios, emolumentos y remuneración similar derive del ejercicio de empleo en tal Estado. Esto se aplica sin importar el momento en que la renta es pagada o definitivamente adquirida por el trabajador. Tal matización puede poseer especial importancia en relación con determinado tipo de rentas del trabajo como las *stock-options*, a las que los CMC al art. 15, 2005-2008 dedican gran atención (sobre la tributación de las *stock-options* en el marco de los CDI españoles, véase la RDGT de 03/06/2008, V1095-08)

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; la fórmula para fijar la tributación de estos trabajadores es «*per working day of physical presence*» y no el cómputo más extensivo que opera sobre la base de la «*duration of the activity*»; este último método ha sido empleado, cuando menos en el pasado, por las autoridades de algunos Estados como Países Bajos, pero el Comité

Fiscal OCDE ha afirmado de forma clara que resulta «inconsistente» o contrario al art. 15 de los CDI.²⁴¹

Ni qué decir tiene que 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.

3.3. La regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del empleado cuando éste ejerce su empleo en el otro Estado contratante y concurren determinadas circunstancias

El art. 15.2 establece una excepción a la (segunda) regla de tributación por parte del Estado de la actividad, cuando concurren determinadas circunstancias, a saber:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado (de la actividad) 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; y
- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad), y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

Para que resulte aplicable esta regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador deben concurrir los tres requisitos mencionados; así, se desprende del empleo de la conjunción copulativa «y» situada al final de las letras a), b) y c) del art. 15.2 MC OCDE. Algunos CDI firmados por España contienen disposiciones que se desvían formalmente de esta fórmula; así, el CDI con Marruecos establece que deben concurrir «las tres condiciones siguientes», en tanto que el CDI con Canadá establece un requisito de nueva planta que pivota sobre el importe de la remuneración percibida en el Estado de la actividad y adopta una regla especial sobre la concurrencia de los requisitos que articula; en concreto, se exige que las remuneraciones obtenidas en el Estado contratante en el que se ejerce el empleo en el

²⁴¹ Véase el informe OECD, *The 183 day rule: some problems of application and interpretation*, OECD, París, 1991; y para. 5 de los comentarios al art. 15 MC OCDE (1995-2005).

curso del año civil considerado no excedan de dos mil dólares canadienses, si el empleo se ejerce en Canadá, o cien mil de las antiguas pesetas, si el empleo se ejerce en España.

Al punto, nos referimos más detenidamente al examen de los tres requisitos antes mencionados.

a) *El criterio de permanencia: La regla de los 183 días*

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*» y no el cómputo más extensivo que opera sobre la base de la «*duration of the activity*»; el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha referido con mayor detalle a otros extremos que inciden en tal cómputo (por ejemplo, si los días dedicados al viaje de llegada o partida deben computarse o no, etc.)²⁴². Asimismo, el Modelo de Convenio de la OCDE 2008 incluyó un nuevo para. 5.1 en los CMC con la finalidad de clarificar que 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 (siendo residente del otro Estado contratante).

Con todo, parece que el Comité OCDE se escora por computar los días de presencia física del trabajador en el territorio del Estado de la actividad, aunque tales días no se hayan dedicado al ejercicio de la actividad que motiva la permanencia; ello permite incluir los días de vacaciones y los correspondientes a los fines de semana, siempre que el trabajador esté presente en tal Estado; entendemos que el desplazamiento (y la presencia física) motivado por razones distintas al ejercicio de un empleo no debe considerarse a estos efectos.²⁴³

La regla de los 183 días ha experimentado cierta evolución en el seno del Modelo de Convenio OCDE. Así, el Proyecto de Modelo de Convenio —PC— OCDE de 1963 y el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 se referían a «183 días durante el año fiscal

²⁴² Véase el informe OECD, *The 183 day rule: some problems of application and interpretation*, OECD, Paris, 1991; y para. 4 y 5 de los comentarios al art. 15 Modelo de Convenio OCDE (1995-2005).

²⁴³ Vid. HINNECKENS, L.: «The salary split and the 183-day exception», *Intertax*, 1988.

considerado». En 1992 el Comité Fiscal OCDE modificó tal regla en el Modelo de Convenio de la OCDE 1992 considerando las facilidades que ofrecía para su elusión; la fórmula recogida en el PC OCDE 1963 y Modelo de Convenio de la OCDE 1977 abría la posibilidad de que las operaciones fueran configuradas de tal manera que los empleados permanecieran en el Estado de la actividad durante los últimos cinco meses y medio de un año fiscal y los primeros cinco meses y medio del año fiscal siguiente. El art. 15.2 MC OCDE 1992 modificó la regla de los 183 días para cerrar tal vía de elusión y a partir de tal fecha se incluye la referencia a «los 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado». Para el cómputo de los 183 días habrá que tener en cuenta el período o períodos de permanencia en el Estado en el que se realiza el empleo, sumando los días correspondientes a todos los períodos; el art. 15.2 no exige que la permanencia corresponda a la actividad prestada a un único empleador o empresario, por lo que será preciso sumar los días de permanencia aunque correspondan a servicios prestados a empresarios diversos. A la hora de aplicar esta regla, cualquier posible período de doce meses consecutivos puede ser considerado, incluso períodos que se solapen entre sí hasta un cierto punto.

La práctica convencional española refleja esta evolución de la regla de los 183 días en el Modelo de Convenio de la OCDE. Así, hay varios CDI que siguen la configuración del PC OCDE 1963 y Modelo de Convenio de la OCDE 1977; en este grupo cabe ubicar, por ejemplo, los CDI con Bulgaria, Finlandia, Países Bajos o Suiza. Sin embargo, los CDI concluidos por España a partir de los años noventa siguen la concepción del Modelo de Convenio de la OCDE 1992; véanse, por ejemplo, los CDI con Bélgica, Bolivia, EE. UU., Indonesia, Grecia, Portugal, Chile, Lituania, Noruega, Tailandia, entre otros.

Existen algunos CDI que se desvían o que presentan ciertas especialidades en relación con los Modelos de CDI de la OCDE. Así, el CDI con la India utiliza la expresión 183 días durante el periodo impositivo considerado; el empleo de esta fórmula puede plantear dificultades cuando los Estados contratantes definen de manera heterogénea el año fiscal. Tal problema se puede resolver empleando otro tipo de expresiones; así, los CDI con Australia, Reino Unido, Suecia y Vietnam (2005) utilizan la expresión «183 días en el curso del año fiscal de ese otro Estado», en tanto que los CDI con Brasil, Canadá, la antigua

Checoslovaquia, Ecuador, Luxemburgo, Japón y Polonia emplean la fórmula de los 183 días al año «natural» o «civil» considerado.

Los CDI con Argentina, Francia y México siguen el criterio del Modelo de Convenio OCDE 1992 pero introduciendo una pequeña variación; el cómputo de los 183 días puede ser apreciado en cualquier período de doce meses consecutivos o continuos. El CDI con Irlanda se remite a un «período de doce meses que coincida total o parcialmente con el año fiscal del Estado en el que se ejerce el empleo».

b) El criterio del pagador de la remuneración del trabajador

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 (de la actividad). *A contrario sensu*, para que el Estado de la fuente tenga potestad de imposición se requiere que la renta del trabajo sea pagada por, o en nombre de, un empleador que sea residente del Estado donde se realiza la actividad. Según se expone en los Comentarios al art. 15 MC OCDE, los requisitos establecidos en las letras b) y c) del apartado 2º del referido precepto 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 EP en el Estado de la actividad.²⁴⁴ Tal forma de razonar puede plantear ciertos conflictos de compatibilidad con el Derecho comunitario, especialmente si se tiene en cuenta la *rule of reason* resultante de la sentencia del TJCE en el caso *Bosal*, C-168/01.

La condición de residente debe entenderse en el sentido previsto en el art. 4 del Modelo de Convenio OCDE, en tanto que el término «empleador» debe interpretarse contextualmente como aquella persona que tiene derecho al resultado de la actividad del trabajador, ordena y dirige el desempeño de su labor y asume las responsabilidades y riesgos correspondientes (para. 8 de los comentarios al art. 15 MC OCDE); en particular, el Comité Fiscal OCDE recomienda aplicar un «enfoque económico» que haga prevalecer la sustancia sobre la forma

²⁴⁴ Paras. 6.2 y 7 de los comentarios al art. 15 MC OCDE.

en los supuestos de arrendamiento internacional de trabajadores (*international hiring out of labor*).²⁴⁵

De hecho, algunos países, como Países Bajos, han desarrollado el concepto de «*economic employer*» consistente en un segundo empleador con el que generalmente no media contrato de trabajo que integra al trabajador en su organización empresarial y asume de forma efectiva el coste de su salario durante el tiempo en que presta sus servicios en el seno de su empresa; se viene requiriendo una cierta duración de la prestación de servicios del trabajador para que pueda tener lugar tal integración.²⁴⁶ La fórmula de pago por parte del *economic employer*, ya sea directamente al trabajador o indirectamente mediante pago a la empresa con la que el trabajador tiene contrato, no afecta a que el primero soporte económicamente el coste del trabajador. Resulta igualmente reseñable que el CDI concluido entre Noruega y España (Protocolo VI) regulan expresamente la subcontratación de mano de obra.

A pesar de ello, no parece que los términos empleados en el art. 15.2.b) MC OCDE permitan calificar como «empleador» a una entidad a la que se desplazan trabajadores de una segunda entidad, residente de otro Estado, con motivo de la ejecución de una prestación de servicios; en este caso, el empleador, con carácter general, lo constituye la (segunda) entidad prestadora de los servicios (si efectivamente dirige y ordena el trabajo prestado y asume los riesgos derivados), a pesar de que puede considerarse que la remuneración correspondiente a tales servicios incluye las remuneraciones salariales percibidas por los trabajadores desplazados durante el período en que prestaron servicios a la primera entidad. En este sentido, resultaría muy discutible que en este tipo de supuestos se defendiera que la entidad prestadora de los servicios paga las remuneraciones a sus trabajadores en nombre de la entidad a la que se desplazan a prestar servicios.

La mayoría de los CDI concluidos por España siguen la fórmula empleada en el Modelo de Convenio de la OCDE, por más que el alcance de sus términos no deje de plantear dudas interpretativas. Tan sólo un reducido grupo de convenios recoge alguna variación de cierta relevancia. Así, el CDI con Chile no se refiere a los pagos en nombre del empleador, lo cual elimina alguno de los problemas interpretativos que antes apuntamos.

²⁴⁵ Vid. para. 8 de los comentarios al art. 15 MC OCDE.

²⁴⁶ Vid. DE VRIES, H.: «The Netherlands Interpretation of the Term «Employer» in Article 15 of the OECD Model Convention», *European Taxation*, May 2005.

Otros CDI emplean una terminología más laxa cuando obvian el término «empleador» y lo sustituyen por «persona»; tal singularidad la encontramos en los CDI con Brasil, Dinamarca, Japón y Suiza; por último, existe otro grupo de CDI (los concluidos con Bélgica, Bulgaria, Corea, Cuba, China, Chile, EE. UU. y Tailandia) que utilizan la expresión «persona empleadora» o «una persona en calidad de empleador».

Las conclusiones alcanzadas por el Working Party I del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en sus borradores de 5 de abril de 2004 y 2007, *Proposed Clarification of the Scope of Paragraph 2 of article 15 of the Modelo Tax Convention*, coinciden sustancialmente con la posición por la que nos hemos ido decantando a lo largo de este comentario. Las principales ideas que cabe extraer de este borrador OCDE, dedicado a la clarificación del art. 15.2 MC OCDE, son las siguientes:

1. El art. 15.2 debe interpretarse sistemáticamente en línea con las reglas de distribución de poder tributario establecidas en el art. 7.1 y 2 MC OCDE; ello significa que una empresa residente de un Estado contratante y sus empleados igualmente residentes del mismo Estado no deben someterse a imposición en otro Estado contratante a menos que su presencia empresarial en este otro Estado haya alcanzado un nivel suficiente para constituir un establecimiento permanente; los empleados de tal empresa que se desplazan al territorio del segundo Estado por períodos cortos no deben resultar gravados en este segundo Estado.
2. El concepto de empleador al que se refiere el art. 15 debe ser determinado de acuerdo con el Derecho interno del Estado que aplica el convenio, esto es, el Estado de la actividad en el caso del art. 15.2 MC OCDE. No obstante, dado que existen diferentes acercamientos nacionales en torno a la interpretación del concepto de empleador existen algunos criterios objetivos que deben observarse por las diferentes autoridades nacionales a la hora de interpretar tal concepto en el marco del art. 15.2 MC OCDE; es decir, el Comité Fiscal OCDE parece escorarse por una interpretación contextual del término empleador a efectos de circunscribir el concepto interno del mismo (véase también el para. 8 CMC Modelo de Convenio de la OCDE 2008). Los parámetros contextuales que deben observarse son los siguientes:
 - a) Un Estado no puede argumentar que una determinada prestación de servicios (*contract for services*) debe ser calificado o considerado,

con arreglo a su legislación interna, como relación laboral cuando, considerando los hechos y circunstancias del caso, resulta patente que tales servicios son prestados con arreglo o bajo la cobertura de un contrato de prestación de servicios concluido entre dos empresas distintas. En este caso, no cabe tampoco poner en duda la calificación o estatus de empleador respecto de la empresa que formalmente emplea al individuo a través del cual presta sus servicios. El art. 15 perdería todo su sentido si los diferentes países pudieran calificar como relaciones laborales la prestación de servicios entre empresas, allí donde resulta evidente, formal y materialmente, que no existe una relación laboral.

- b) En los casos en que no resulta evidente el hecho de que los servicios prestados por un individuo para una empresa resulten enmarcados en una relación laboral o resulten cubiertos por un contrato de servicios entre dos empresas, la calificación de la actividad (y de la renta) a los efectos del art. 15 MC OCDE debe realizarse considerando las siguientes circunstancias:
1. La naturaleza de los servicios prestados por el individuo constituirá un importante factor, en la medida en que es lógico asumir que un empleado presta servicios como parte integral de las actividades empresariales realizadas por su empleador.
 2. Cuando el factor anterior apunta hacia una relación laboral que resulta diferente de la relación contractual formalmente estipulada, deben tenerse en cuenta otros factores a efectos de determinar si debe recalificarse la relación (considerándose como laboral en el contexto del art. 15); los factores que deben tenerse en cuenta son los siguientes:
 - quien soporta la responsabilidad o riesgo derivado de los resultados derivados del trabajo del individuo;
 - quien posee la autoridad para dirigir la actividad del individuo;
 - quien controla y ostenta la responsabilidad sobre el lugar en el cual el trabajo es realizado;
 - quien soporta, desde un punto de vista económico, el coste de la remuneración pagada al individuo;
 - quien suministra las herramientas y materiales necesarios para que se desempeñe la actividad del individuo;
 - quien determina el número y la cualificación de los individuos que prestan sus servicios.

Esta propuesta de modificación de los comentarios al art. 15.2 se ha interpretado como un tránsito hacia el concepto de «*economic employer*», en el sentido de que en ciertos casos no resulta decisiva la existencia de un contrato de trabajo para determinar que el «empleador económico» del trabajador es aquel que ejerce efectivamente la autoridad o relación de poder con tal empleado.²⁴⁷ Esta es la posición prevalente en los tribunales neerlandeses y tiene como consecuencia la asignación de poder de gravamen al Estado donde se presta el empleo y la obligación de eliminar la doble imposición por el Estado residencia del empleado.²⁴⁸

Nótese, no obstante, que las conclusiones del Borrador de informe OCDE 2004 y de 2007 sobre la clasificación del art. 15.2 Mod CDI, todavía no han sido incorporadas al Modelo de Convenio de la OCDE (2008), posiblemente por la falta de consenso interno.

En este sentido, el Seminario conjunto IFA/OCDE de 2008 (IFA Congress 2008) ha revelado la existencia de posiciones y enfoques controvertidos de los distintos países en torno al concepto de «empleador» a los efectos del art. 15.2 Mod CDI.²⁴⁹ En particular, se puso de relieve los diferentes enfoques nacionales al respecto: (a) países que siguen el contrato laboral formalmente establecido; (b) países que recaracterizan la relación de autoempleo en relación laboral de acuerdo con su derecho interno; (c) países que recaracterizan la relación laboral entre un empleado y su empresario considerando que tal relación existe con un segundo empleador aplicando el art. 3.2 MC OCDE y apelando a su legislación interna; (d) países que interpretan el concepto de empleador en sentido de «empleador económico».

Ciertamente, estos diferentes acercamientos al concepto de empleo y empleador son susceptibles de generar doble imposición sobre los trabajadores, reducción o pérdida de sus deducciones personales y familiares (si se aplica el método de exención) y a su vez problemas de doble retención fiscal, con todo lo que ello conlleva (restricciones de los movimientos de trabajadores). De hecho si los Estados contratantes no se ponen de acuerdo en relación con la interpretación del art. 15 CDI habría que invocar el procedimiento amistoso de cuyo éxito

²⁴⁷ DE VRIES, H.: «The Netherlands Interpretation of the Term «Employer» in Article 15 of the OECD Model Convention», *European Taxation*, May 2005.

²⁴⁸ DE VRIES, H.: «The Netherlands Interpretation of the Term «Employer» in Article 15 of the OECD Model Convention», *European Taxation*, May 2005.

²⁴⁹ Cfr. AVERY JONES, J.: «Short-Term Employment Assignments under Article 15(2) of the OECD Model», *BIFD*, January 2009, pp. 6 y ss.

puede depender que termine eliminándose o no la doble imposición internacional sobre el trabajador.

En el Congreso de la IFA de 2008 el referido Seminario conjunto IFA/OCDE se debatió sobre los seis ejemplos que aporta el Borrador de informe sobre el art. 15.2 Mod CDI, realizándose observaciones de gran interés algunas de las cuales tratamos de sintetizar aquí.²⁵⁰

Para que el Estado de la fuente o actividad pueda estar legitimado a someter a imposición a un trabajador desplazado en períodos cortos a tal Estado (*short-term assignment*) de acuerdo con el art. 15, se requiere que: (a) se trate de un caso donde medie una relación laboral y no autoempleo o ejercicio de una profesión independiente, de suerte que se trate de una relación que (b) el empleador sea residente del Estado de la fuente o de la actividad (o alternativamente la remuneración debe ser soportada por un EP en el Estado de la actividad que posea tal empleador), y (c) la remuneración debe ser pagada por (o por cuenta de) tal empleador.

El borrador OCDE, tal y como hemos expuesto más arriba, contempla dos grandes enfoques nacionales en torno a si un trabajador desplazado para prestar servicios a una empresa residente en el otro Estado contratante debe ser calificado como empleado de tal empresa a los efectos de aplicar el art. 15.2 Mod CDI, de suerte que el primer enfoque se basa la interpretación del término empleador de acuerdo con la legislación doméstica en tanto que el segundo enfoque se construiría a partir de una interpretación contextual del convenio (ambos enfoques asimétricos paradójicamente basados en también lecturas distintas del art. 3.2 Mod CDI).

El criterio fundamental que se emplea en el Borrador de informe para establecer el concepto de empleador en el marco del art. 15.2 MC OCDE pasa el denominado «test de integración»: en qué medida los servicios prestados por el trabajador desplazado constituyen un parte integral de la actividad empresarial del destinatario final de los mismos (la empresa a la que se desplaza a prestar servicios temporalmente) en el sentido de que tal empresa soportaría los riesgos y resultados del trabajo de tal sujeto. Los factores que deben tenerse en cuenta a tal efecto ya han sido expuestos anteriormente (quien tiene la autoridad de dar ordenes

²⁵⁰ Cfr. AVERY JONES: «Short-Term Employment Assignments under Article 15(2) of the OECD Model», *BIFD*, January 2009, pp. 6 y ss.

al sujeto, etc.). En este contexto, puede ocurrir que la legislación interna maneje un concepto de empleador más amplio que el parece deducirse del art. 15.2 Mod CDI, en cuyo caso el CDI restringiría tal enfoque. También puede plantearse la hipótesis contraria, de manera que tal Estado de la fuente sólo podrá invocar el art. 15 Mod CDI para gravar al trabajador si pivota sobre una interpretación contextual del convenio (y no sobre su legislación interna).

Los miembros del panel IFA/OCDE concluyeron que el test de integración no concurre cuando el trabajador desplazado presta sus servicios a la empresa residente en el otro Estado de manera que sigue totalmente integrado en la actividad económica y negocio de su empleador formal (la empresa residente del otro Estado contratante que le desplaza temporalmente al otro Estado). Ello acontece cuando el trabajador desplazado presta servicios relacionados específicamente con la actividad o negocio de su empleador formal, de forma que tales servicios han sido demandados por la empresa residente del otro Estado. Cuando, sin embargo, el trabajador desplazado presta sus servicios en la empresa residente del otro Estado contratante realizando labores y funciones idénticas a las de un trabajador de tal empresa sí concurriría el test de integración.

A su vez, se puso de relieve que en casos donde no se cumple el test de integración el hecho de que la empresa destinataria de los servicios reembolse a la empresa prestadora de los mismos los costes relativos al trabajador desplazado (incluyendo un margen de mercado) no significa que la empresa destinataria de los servicios se convierta en el empleador del trabajador desplazado.

También se puso de manifiesto que el hecho de que trabajadores de la matriz o de un centro de servicios (*Regional Manager*) trabajen desde su Estado de residencia para otras empresas del grupo —sin desplazarse a su territorio—no permite a los Estados de residencia de tales empresas someter a imposición los sueldos de tales empleados, a pesar de que tales sueldos fueran reembolsados proporcionalmente a la matriz o centro de servicios en virtud del correspondiente contrato de servicios centralizados (art. 15.1 y 2 Mod CDI). En estos casos, lo normal es que los servicios prestados por este tipo de trabajadores se integren en el negocio, actividad y funciones de la matriz o el centro de servicios, de manera que no se cumpliría el test de integración.

c) *El criterio de las remuneraciones soportadas por el establecimiento permanente*

Para que resulte aplicable la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del empleado se requiere, además de la concurrencia de los presupuestos anteriores, que las remuneraciones obtenidas por el mismo por razón del desempeño de su empleo en el otro Estado contratante no sean «soportadas por un establecimiento permanente» situado en este segundo Estado (de la actividad).

En relación con el alcance de la expresión «soportadas por», el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha afirmado que debe interpretarse a la luz del propósito subyacente en la letra c) del art. 15.2 que consiste en garantizar que la excepción prevista en el mismo no se aplique a la remuneración deducible, teniendo en cuenta los principios del art. 7, al calcular los beneficios de un EP situado en el Estado en el que se realiza el trabajo dependiente; a este respecto, se observa que no es necesariamente concluyente el hecho de que el empleador haya o no deducido efectivamente la remuneración al calcular los beneficios imputables al EP, ya que el criterio correcto es saber si se permitiría que la deducción que pudiera concederse por tal remuneración resulta atribuible al EP de acuerdo con los criterios del art. 7; dicho criterio se verificaría, por ejemplo, incluso en el caso de que realmente no se dedujera suma alguna porque el establecimiento permanente estuviera exento de impuesto en el país de la fuente o el empleador decidiera simplemente no solicitar la deducción a la que tiene derecho o por la propia naturaleza de la remuneración (para. 7 de los comentarios al art. 15 MC OCDE). Los CMC 2005 insisten en que lo relevante es que la remuneración sea imputable al EP de acuerdo con el art. 7 MC OCDE.

En este sentido, puede mantenerse aquí —a diferencia de lo que acontece con la letra b) del mismo precepto— que no se requiere que el EP pague efectivamente la remuneración del trabajador, de suerte que bastaría que la abonara la casa central y fuese posteriormente cargada al EP de forma que éste pudiera deducirla al calcular su base imponible. El CDI con Australia se ha hecho eco de la interpretación realizada por el Comité Fiscal OCDE y, en lugar de la expresión «no se soporta» recogida en el Modelo de Convenio de la OCDE, se alude a que «no sean deducibles para la determinación de los beneficios fiscales de un EP». La misma especialidad la encontramos en el CDI con Nueva Zelanda.

El alcance del término «establecimiento permanente» a los efectos del art. 15.2.c) no queda circunscrito a la definición recogida en el art. 5 del CDI entre el Estado de residencia del trabajador y el Estado de la actividad, sino que basta con que exista efectivamente un EP con arreglo a la legislación interna del Estado de la actividad o con arreglo a un CDI que éste haya concluido con un tercer país.

Debe apuntarse también que en el año 2000, como consecuencia de la supresión del art. 14, se eliminó a lo largo de todo el texto del Modelo de Convenio de la OCDE toda mención a la «base fija». Así, el art. 15.2.b) correspondiente a los Modelo de Convenio OCDE 2000-2008, a diferencia de lo que acontece en el PC OCDE 1963 y en los Modelo de Convenio OCDE 1977-1997, no hace referencia a que la base fija soporte la remuneración del trabajador. Tal circunstancia tiene su correspondiente reflejo en la red de CDI españoles que, con carácter general, toman como convenio-tipo el aprobado por el Consejo de la OCDE.

El art. 15 no contiene reglas específicas ni para trabajadores fronterizos ni para empleados trabajando en el transporte internacional por carretera o ferrocarril; tal cuestión se ha dejado abierta para que los Estados negocien las condiciones específicas sobre la tributación de tales trabajadores (véase, por ejemplo, los CDI con Francia o Portugal donde se regula la tributación de los trabajadores transfronterizos, véase la RDGT 25 junio de 2007 en torno a la aplicación de la cláusula de trabajadores transfronterizos en el marco del CDI hispano-portugués).

Los nuevos comentarios (paras. 12 y ss.) al art. 15 MC OCDE 2005-2008, que integran las conclusiones del informe OCDE de 2004²⁵¹ consideran de forma específica los diferentes problemas que se plantean en este ámbito en relación con las remuneración mediante *stock-options*. Algunas de las principales conclusiones que se derivan de tales comentarios son las siguientes:

- El art. 15 se aplica a la renta derivada del otorgamiento de una opción sobre una acción a un trabajador. Una vez que la opción es ejercitada o enajenada sobre las acciones adquiridas derivará no de su condición de trabajador sino de su condición de accionista-inversor y estará cubierta por el art. 13 MC OCDE. No obstante, si el ejercicio de la opción le permite al trabajador adquirir acciones que no son revocables hasta el término de un determinado período

²⁵¹ OCDE: *Cross-border income tax issues arising from employee stock-options plans*, 16 June 2004.

de empleo, resultará aplicable el art. 15 al aumento de valor de la acción hasta el referido momento.

- El tratamiento analítico o calificación otorgada en el Estado de la fuente a la renta derivada del otorgamiento de una opción sobre acciones a un trabajador, no prejuzga ni afecta a la forma (calificación) que puede otorgar el Estado de la residencia a tal renta en el caso de que la grave. La regla del párrafo anterior sólo afectaría, por tanto, al reparto de poder tributario entre ambos Estados y a la eliminación de la doble imposición.
- Las reglas de tributación de los arts. 18 y 21 del MC OCDE no resultan aplicables a los beneficios que obtiene un trabajador del otorgamiento de opciones sobre acciones.
- Se contienen un conjunto de principios que deben ordenar las condiciones con arreglo a las cuales el Estado de la fuente puede someter a imposición la renta derivada del otorgamiento de opciones sobre acciones a un trabajador. En particular, se pone énfasis en las cuestiones temporales del plan de acciones sobre acciones a efectos de determinar la procedencia del gravamen del Estado de la fuente. Así, se indica que las opciones sobre acciones concedidas a un trabajador no deben considerarse relacionadas con servicios prestados con posterioridad al período de empleo que es establecido como condición para que el empleado adquiera el derecho a ejercitar la opción. En tal sentido, la opción sobre acciones concedido al empleado sólo debe considerarse que se refiere a servicios prestados con anterioridad al momento en que es concedida en la medida en que tal concesión pretenda recompensar la prestación de tales servicios por el receptor durante un determinado período. En casos donde no resulte claro si la opción sobre acciones se concede en relación con prestaciones de servicios pasados o futuros, como regla, deberá considerarse que las opciones sobre acciones constituyen un instrumento para incentivar prestaciones de servicios futuras así como retener trabajadores valiosos. Los casos de opciones sobre acciones donde el empleo es ejercido en más de un Estado se requiere determinar qué porcentaje corresponde a cada país a los efectos de su tributación y de la eliminación de la doble imposición; se indica que tales casos deben considerarse únicamente los días en que se ha ejercido el empleo en cada Estado y están dentro del plan de opciones sobre acciones. Tal interpretación de la OCDE ha sido acogida por la DGT.²⁵²

²⁵² Vid. la RDGT de 03/06/2008 (V1095-08).

Con independencia de la validez de tales principios, posiblemente la opción más adecuada resulte de regular de forma específica el tratamiento de las opciones sobre acciones en el marco de negociaciones bilaterales a los efectos de un CDI, tal y como ya han empezado a hacer algunos Estados.

3.4. La regla específica dedicada a los trabajadores de las empresas de navegación marítima y aérea internacional

De acuerdo con el art. 15.3 MC OCDE, las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Según se expone en los CMC, esta cláusula supone que la ley nacional del Estado al que se le confiere el derecho de imposición puede igualmente gravar la remuneración de una persona que está al servicio de la empresa en cuestión, cualquiera que sea la residencia de tal trabajador. La legislación interna de determinados países prevé que las retribuciones salariales percibidas por miembros de la tripulación de buques o aeronaves explotadas en tráfico internacional que no sean residentes se sometan a imposición únicamente allí donde el buque o aeronave posea la nacionalidad de tal Estado. Ello explica que los CDI concluidos por estos mismos países contengan cláusulas con arreglo a las cuales el derecho de imposición corresponde al Estado de la nacionalidad del buque o aeronave. Otros países, como EE. UU., han optado por atribuir el derecho de gravamen al Estado de residencia de la persona que ejecuta el trabajo (Modelos de Convenio de EE. UU. 1981-1996-2006); tal criterio lo encontramos igualmente en el CDI con Países Bajos. Ahora bien, no puede pasarse por alto que la regla de asignación de poder tributario al Estado donde radica la sede de dirección efectiva de la empresa no tiene carácter exclusivo; de esta forma, el art. 15.3 MC OCDE permite que, por ejemplo, el Estado de residencia del trabajador someta a imposición la remuneración percibida por el desempeño de su trabajo a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional; no obstante, en este caso lo más correcto sería que tal Estado asumiera la eliminación de la doble imposición internacional generada. En este sentido, la configuración del art. 15.3 MC

OCDE resulta criticable ya que permite que se produzcan tanto casos de doble imposición residual como supuestos de doble no imposición. Quizás fuera más razonable articular una regla de tributación exclusiva a favor del Estado de residencia de la persona que explota el buque o aeronave; este criterio se recoge en los CDI con Canadá, Filipinas, Países Bajos y Tailandia.

La existencia de esta regla especial se justifica por las dificultades que resultarían de aplicar los criterios anteriores (apartados 1 y 2 del art. 15) al caso de los trabajadores de buques y aeronaves explotados en tráfico internacional; así, en este tipo de supuestos la determinación del Estado en el que se realiza el empleo o el cómputo del período de permanencia plantearía problemas de difícil solución. Esta es la razón por la que se ha optado por articular una regla especial para este tipo de casos, la cual converge con el tratamiento especial ofrecido por otras cláusulas del Modelo de Convenio de la OCDE en relación con las empresas de transporte marítimo y aéreo internacional (por ejemplo, arts. 8, 13 y 22 MC OCDE). Por tanto, el art. 15.3 constituye una regla especial que prevalece sobre las recogidas en los apartados 1 y 2 del mismo precepto.

El alcance de esta regla especial debe delimitarse considerando especialmente las definiciones de los términos «empresa» y «tráfico internacional» contenidas en el art. 3.1 MC OCDE. La expresión «sede de dirección efectiva» no viene definida en el Modelo de Convenio de la OCDE, aunque los comentarios a los arts. 4 y 8 dedican algunos pasajes en torno al significado de este importante criterio. El Comité Fiscal OCDE en los comentarios al art. 15.3 Modelo de Convenio OCDE también contempla la posibilidad de que se emplee el criterio de la residencia fiscal de la empresa que explota el buque o aeronave. Algunos CDI concluidos por nuestro país han hecho uso de este criterio alternativo de asignación del derecho de gravamen sobre las remuneraciones de estos trabajadores; adoptan esta posición con matices diversos, los convenios concluidos con Australia, Canadá, Corea, Chile, EE. UU., Filipinas, India, Indonesia, Japón, Lituania, Malasia, Noruega, Reino Unido, Rusia y Tailandia.

Asimismo, se considera que la cláusula del art. 15.3 resulta aplicable con relación a las remuneraciones por empleo a bordo de buque y aeronave en tráfico internacional, siempre que el lugar de trabajo principal y habitual del empleado se encuentre en el buque o aeronave; no se exige, por tanto, que todas las actividades se realicen en el interior

del buque o aeronave, lo cual hace improcedente el prorrateo de las remuneraciones correspondientes a actividades «en tierra». Este criterio resulta implícito en el Modelo de Convenio de la OCDE, mientras que el Modelo EE. UU. lo ha delimitado expresamente; el CDI entre España y EE. UU. constituye un ejemplo del modo en que se ha configurado este requisito en el modelo de convenio estadounidense.

En relación con la práctica convencional española, debe señalarse que todos los CDI concluidos por nuestro país recogen la regla especial dedicada a los trabajadores de buques y aeronaves explotados en tráfico internacional. No obstante, lo cierto es que cabe apreciar ciertas variaciones con relación a lo previsto en el Modelo de Convenio de la OCDE 2000-2008.

Por un lado, existe un determinado grupo de CDI que únicamente se refieren a la navegación marítima o aérea operada en tráfico internacional no incluyendo a las embarcaciones destinadas a navegación interior. Adoptan este criterio los CDI concluidos con Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Bélgica, Bulgaria, Canadá, Colombia (2005, pendiente ratificación), Croacia (2005), Corea, Cuba, Chile, China, Dinamarca, EE. UU., Egipto (2005), Emiratos Árabes (2006), Irán (2006), Malasia, México, Macedonia (2005), Nueva Zelanda (2006), Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Suecia y Vietnam (2005). En este grupo se sitúa el CDI con Malta (2006), con la peculiaridad añadida de que la tributación (no exclusiva) se asigna al Estado de residencia de la empresa que explota el buque o aeronave. El CDI con Emiratos Árabes (2006, art. 14.4) articula una regla especial de exención de corte semejante a la recogida en el art. 7.p) LIR, aunque específicamente referida a empleados de empresas cuya principal actividad sea la explotación de aeronaves en tráfico internacional y sin que resulten de aplicación algunas de las limitaciones previstas en tal precepto.

Algún CDI, como el firmado con Ecuador, restringe el ámbito de aplicación de la cláusula refiriéndola únicamente a las remuneraciones derivadas de un empleo ejercido a bordo de un buque explotado en tráfico internacional, omitiendo la referencia a las «aeronaves».

Existe otro grupo de CDI que siguen una tendencia contraria y amplían el ámbito de aplicación de la cláusula a vehículos de transporte por carretera explotados en tráfico internacional y en transporte internacional. En este grupo cabe inscribir los CDI con Bulgaria, Hungría, Irán (2005), Macedonia (2005), Polonia y Rumanía.

Otro grupo más reducido de convenios atribuye el derecho de gravamen al Estado contratante en el que los buques estén registrados o que les provea del documento de matrícula; esta cláusula la encontramos, referida a remuneraciones procedentes de buques, en el CDI con Grecia. El CDI con Dinamarca contempla (Protocolo) el supuesto en el que no resulta posible determinar la sede de dirección efectiva de la empresa, de suerte que este caso asigna el derecho de gravamen al Estado contratante en el que esté registrado el buque o aeronave; si el buque o aeronave no está registrado en ninguno de los dos Estados contratantes se aplicará lo dispuesto en el número 1 del art. 15.

Por su parte, el CDI con Lituania contempla el caso singular de los trabajadores en «actividades en alta mar».

Por último, los CDI con Dinamarca, Noruega y Suecia recogen una cláusula especial dedicada a las remuneraciones por razón de empleo ejercido a bordo de una aeronave explotada en tráfico internacional por el consorcio *Scandinavian Airlines System (SAS)*, aunque su contenido y alcance varía en cada uno de estos convenios. Los CDI con Dinamarca y Suecia únicamente contemplan el supuesto en el que las remuneraciones son obtenidas por un residente de Dinamarca o de Suecia, respectivamente, y establecen que tales remuneraciones sólo serán sometidas a imposición en Dinamarca o Suecia, según el caso. El CDI con Noruega, por su parte, adopta una fórmula más amplia cuando establece que las referidas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida el perceptor.

4. Tributación efectiva según la legislación doméstica

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 TRLIRNR (art. 13.1.c) en relación con los rendimientos del trabajo no coinciden plenamente con los articulados en el art. 15 MC OCDE, aunque lo cierto es que la reforma operada en la LIRNR98 por la Ley 46/2002 sí los ha acercado de forma importante.

La legislación española (art. 13.1.c) TRLIRNR) establece que se consideran obtenidos en territorio español los rendimientos del trabajo:

- 1^a. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- 2^a. Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- 3^a. 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 (2^a y 3^a) 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. Respecto de la noción de «impuesto personal» la DGT (CCDGT de 21 de enero de 2003 y de 20 de febrero de 2004) ha reconocido que comprende también los supuestos en que se dé una tributación por rentas no mundiales sino territoriales de acuerdo con la legislación del Estado de acogida.

Por 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; ya se indicó anteriormente que tal circunstancia cabe explicarla considerando que la finalidad del art. 13 TRLIRNR 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 CDI persiguen restringir el poder impositivo del Estado donde se desarrolla la actividad y aumentar las del Estado de residencia del empleado. Con todo, allí donde resulte de aplicación el art. 15 de un CDI que siga el Modelo de Convenio de la 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 del correspondiente convenio. En relación con los casos en que trabajadores residentes españoles se desplazan al extranjero, debe señalarse la ausencia de *source rules* en la legislación española, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 7.p) LIRPF.

El criterio de sujeción fiscal respecto de las pensiones (y remuneraciones similares) viene previsto en el art. 13.1.d) TRLIRNR, 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 EP situado en territorio español*. Se consideran pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona. Se consideran prestaciones similares, en particular, las previstas en el art. 17.2.a) y f) del LIRPF. Ya hemos indicado más arriba que, con carácter general, las pensiones y remuneraciones similares no caen en el ámbito de aplicación del art. 15 MC OCDE sino en el ámbito de otros preceptos (principalmente en los arts. 18 y 19.2 MC OCDE).

Las retribuciones públicas se entienden obtenidas en España cuando sean satisfechas por la Administración española (criterio del pago); 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*. El art. 19.1 MC OCDE utiliza igualmente el criterio del pago para distribuir el poder tributario sobre tal categoría de rentas a favor del Estado pagador de las mismas; no obstante, esta regla de asignación exclusiva de poder tributario cede frente a una segunda regla que asigna tal poder al Estado de residencia del perceptor allí donde concurren determinadas circunstancias, ya expuestas. La interacción de las reglas internas y las previstas en los CDI no debería plantear mayores conflictos impositivos, aunque sí es posible que generen casos de doble exención. En relación con las remuneraciones percibidas por empleos a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional, ya se ha visto más arriba cómo la legislación española aplica el criterio del pago, aunque establece igualmente la no sujeción cuando la prestación personal se realice íntegramente en el extranjero y los rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en

el extranjero. La regla del art. 15.3 del MC OCDE no parece plantear mayores problemas cuando se conecta con la legislación española, dado que no está concebida de forma que restrinja el poder tributario de los Estados contratantes estableciendo «techos impositivos» o tributación exclusiva a favor de un Estado.

Respecto de la calificación interna de la renta como rendimientos del trabajo, ya pusimos de relieve anteriormente cómo el art. 17 LIRPF define de forma muy amplia esta categoría de renta comprendiendo «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 tengan carácter de rendimientos de actividades económicas». En este contexto, podría afirmarse que la legislación interna opera con un concepto sintético de rendimientos del trabajo que contempla rentas derivadas del empleo (público y privado), prestaciones por desempleo, pensiones, becas, participaciones de consejeros, pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, etc., en tanto que el Modelo de Convenio de la OCDE opera con un concepto analítico en el sentido de que categoriza determinados «rendimientos del trabajo» (*lato sensu*) y articula regímenes específicos para cada una de estas categorías (véanse, por ejemplo, los arts. 15, 16, 17, 18, 19 y 20 MC OCDE). Tal asimetría entre la legislación interna y los CDI trae consigo un buen número de cuestiones y, en la mayoría de las ocasiones, un esfuerzo de encaje entre ambos conjuntos normativos no siempre fácilmente entrelazables.

Por último, debe señalarse la incidencia de las exenciones tributarias establecidas a nivel interno en el art. 7 LIRPF que operan tanto frente a sujetos residentes como frente a no residentes en virtud de lo dispuesto en el art. 14.1.a) TRLIRNR. En ocasiones, la combinación del art. 7 LIRPF —especialmente la exención de la letra p)— con lo dispuesto en el art. 15 de los CDI 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.²⁵³

²⁵³ Véase, en este sentido, la resolución a consulta de la DGT de 24 de junio de 2005, nº 222/2005.

5. Singularidades recogidas en la red española de CDI

A lo largo de los epígrafes precedentes ya se han ido señalando los aspectos en los que nuestra red de CDI se desvía de las reglas articuladas en los Modelo de Convenio de la OCDE. En esta categoría de rentas sistemáticamente resulta más útil exponer tales particularidades al hilo de los principios generales derivados de los referidos convenios-tipo y, por ello, no parece adecuado reiterar aquí de nuevo las singularidades ya referidas.

Existen, no obstante, ciertas particularidades presentes en nuestra red de CDI que no han sido señalados, de suerte que en este caso sí procede exponerlas en este epígrafe.

Por un lado, el CDI con Bulgaria contiene una cláusula final que no tiene semejante en los Modelos OCDE ni en otros convenios de nuestra red. Allí donde se cumplieran las circunstancias definidas en tal cláusula, las remuneraciones percibidas por el trabajador sólo se podrían someter a imposición en su Estado de residencia, aunque el empleo se ejerciera en el territorio del otro Estado. Tal cláusula reza de la siguiente forma:

«No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si durante los tres primeros años del empleo en ese otro Estado:

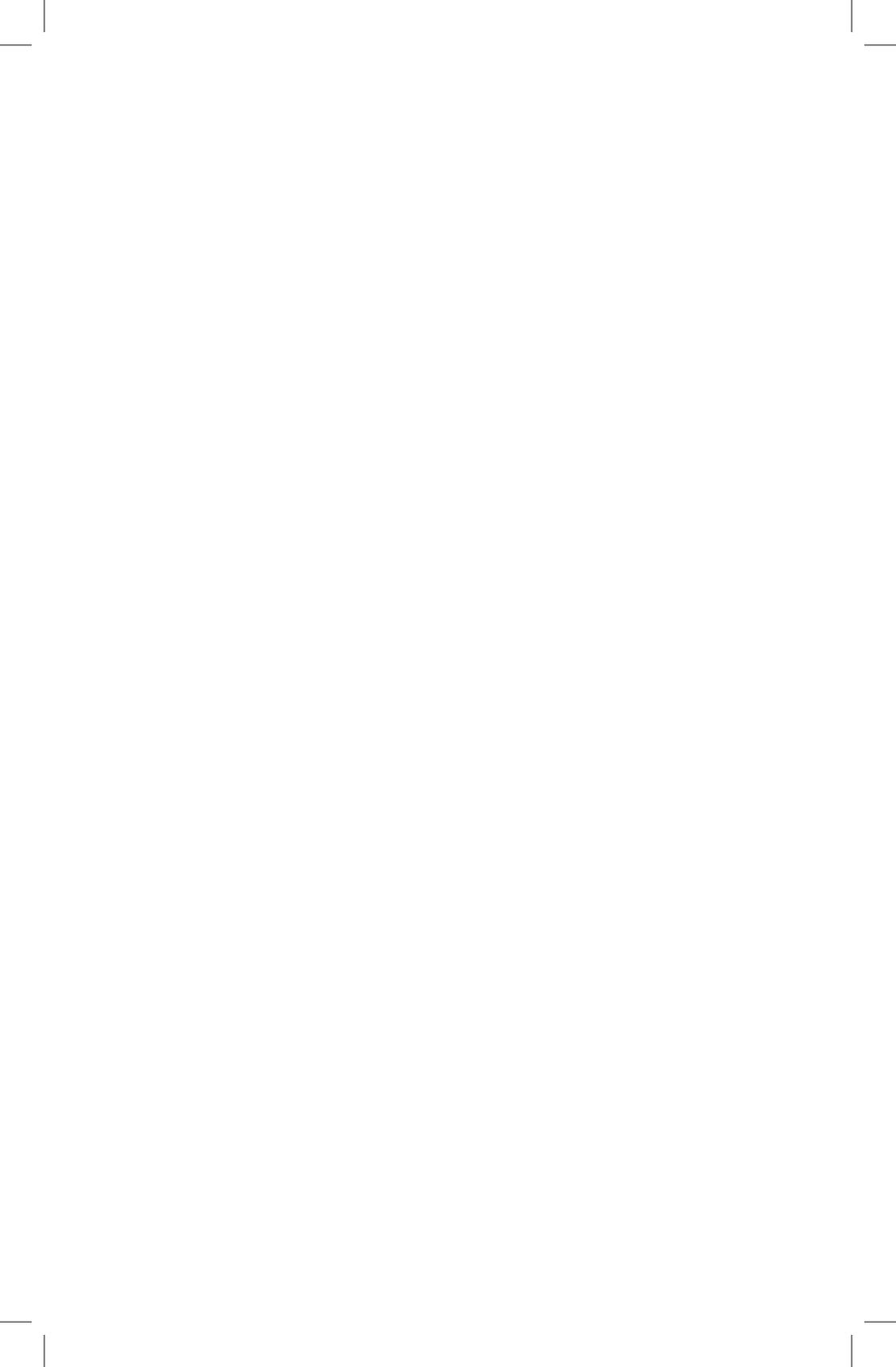
- a) El empleo se ejerce en una representación que no tenga carácter comercial o industrial;
- b) Las remuneraciones se pagan por una persona empleadora residente en el Estado mencionado en primer lugar, y
- c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que la persona empleadora tenga en ese otro Estado».

Por otro lado, los CDI con Francia (1995) y Portugal (1993) regulan de forma específica los supuestos de trabajadores transfronterizos. De acuerdo con estas cláusulas especiales, los trabajadores que acrediten su condición de transfronterizos ante las autoridades del Estado donde realizan la actividad sólo serán sometidos a imposición en su Estado de residencia. Es decir, se establece una regla de tributación exclusiva a

favor del Estado de residencia en relación con las remuneraciones percibidas por los trabajadores transfronterizos. Los principales problemas que puede plantear la aplicación de este régimen especial derivan de la acreditación de la cualidad de trabajador transfronterizo (véase sobre este punto CCDGT de 23 de junio de 1997 y 25 de junio de 2007), así como de determinar la residencia fiscal (convencional) de estos trabajadores. Resulta igualmente reseñable la asintonía existente entre este régimen especial convencional y el régimen que a nivel comunitario se está desarrollando en relación con este tipo de situaciones; así, no puede perderse de vista que el TJCE en su sentencia *Schumacker* (1995) —y anteriormente la Comisión UE a través de una Recomendación de 21 diciembre 1993— han propiciado la articulación de un régimen especial para las personas físicas que desarrollen actividades económicas o desempeñen trabajos en situaciones transfronterizas desde un punto de vista económico, régimen que resulta absolutamente asimétrico respecto del régimen convencional articulado tradicionalmente a favor de los trabajadores transfronterizos. En nuestro ordenamiento, tal régimen especial comunitario está recogido en el art. 46 TRLIRNR.



Bibliografía



- AGUAS ALCALDE, E.: *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi, 2003.
- AJA FERNÁNDEZ, E.: «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica», en VV.AA.: (GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. [ed.]): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*, Fundación BBVA, Madrid, 2001.
- ALMEIDA FERNANDES, J. y PEREIRA, A.: “Government Lists professions eligible for non-habitual resident tax regime”, *Tax Notes International*, vol. 57, nº 3, 2010, p. 239.
- ALMUDÍ CID, M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Estudios Financieros, CEF*, nº 221-222.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999.
- AULT, H.: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston, 1997.
- AVERY JONES, J.: «Short-Term Employment Assignments under Article 15(2) of the OECD Model», *BIFD*, January 2009.
- BAKER, P.: *Double taxation conventions and international tax law*, Sweet and Maxwell, London, 1994.
- BAKER, P.: *Double Tax Conventions*, Sweet & Maxwell, London, 2004, pp. 4 B.02.
- BETTEN, R.: *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam, 1998.
- BIDAUD, H.: «France: Government Clarifies Tax Breaks Under Impatriate Regime», *Tax Notes International*, vol. 49, nº 11, 2008.
- BUITRAGO DÍAZ, E.: *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble imposición sobre la renta*, CISS, 2007.
- BUSTOS BUIZA, J. A. y SEIJO PÉREZ, J.: *Dossier Práctico*, Francis Lefebvre, 2002.
- CAAMAÑO ANIDO, M. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Civitas REDF*, nº 114, 2002.

- CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La cuestión de la comparabilidad de impuestos a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 216, 2001.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: la bifurcación del régimen de paraísos fiscales y sus implicaciones de política fiscal y Derecho Comunitario», en VV.AA.: *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, 2008.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La prestación de servicios intragrupo en la nueva regulación de las operaciones vinculadas», *Carta Tributaria*, nº 8, 2008.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Métodos para eliminar la doble Imposición Internacional», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2009.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO, T. (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, CISS, 2007.
- CAÑÓN ROMO, E.: «Novedades en la aplicación del régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a España», *El Economista*, 4/1/2010, www.economista.es.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia», *Crónica Tributaria*, nº 98, 2001.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Ciss, Valencia, 2002.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Ciss, Valencia, 2002.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Ciss, Valencia, 2003.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2009.

- CASAS BAAMONDE, E. y DEL REY GUANTER, S.: *Desplazamientos de trabajadores y prestaciones de servicios transnacionales*, CES, Madrid, 2002.
- CASTAÑER CARRASCO, J. M.; ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. y PAREDES GÓMEZ, R.: «Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por Comunidades Autónomas», *IEF P. T.*, nº 19, 1998.
- CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*, Ariel, Barcelona, 1988.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: «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*, nº 126, 2008.
- COMISIÓN MIXTA DE COORDINACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA: *Relaciones de la Secretaría del Estado de Hacienda y Presupuestos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía*. Madrid, 22 de octubre de 2004 (www.agenciatributaria.es/normlegi/CCAA/home.html).
- CORDÓN EZQUERRO, T.: «Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional», *ICE*, nº 825, 2005.
- DE MIGUEL MONTERRUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en VV.AA.: *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, IEE, Madrid, 2003.
- DEVRIES, H.: «The Netherlands Interpretation of the Term «Employer» in Article 15 of the OECD Model Convention», *European Taxation*, May 2005.
- DÍAZ-SÚNICO, G.: «Una vuelta de tuerca a la “Ley Beckham”», *Quincena Fiscal*, nº 4, 2010, p. 95.
- ECOFIN: 2546th Council meeting, 25 November 2003, 14492/03, Press.320.
- EDWARDES-KER, M.: *Tax Treaty Interpretation*, In Depth, Ireland, 1995, Chapter 58.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en VV.AA. (SERRANO ANTÓN, F. [dir.]): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005.

- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2007.
- EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I. y GARCÍA DE BUSTOS, F.: «La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Información Económica*, nº 135, 1998.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (ley Beckham), Portugal y Reino Unido», *Quincena Fiscal*, nº 21, 2009, p. 7.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, J. A.: *Fiscalidad de los gastos de personal*, Fundación Confemetal, Madrid, 2001.
- GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía nº 1, AEAF, Madrid, 2006.
- GARCIA DÍEZ, C.: «La prueba de la residencia en los CDIs según la DGT», *Boletín INUEF*, nº 3, 2006.
- GARCÍA HEREDIA, A.: *Fiscalidad Internacional de los Cánones*, Lex Nova, Madrid, 2007.
- GOLDBERG, S. H. *et al.*: «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *Tax Notes International*, nº 21, 2000.
- HINNECKENS, L.: «The salary split and the 183-day exception», *Intertax*, 1988.
- IFA: *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Kluwer, The Netherlands, 2002, Oslo Congress.
- KINNEGIN, J. W.: «Dutch Withholding tax exemption extends to specialized foreign employees», *Tax Notes International*, vol. 33, nº 4, 2004.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *Revista interactiva de la AEAF* 20, 2006.
- LANGBEIN, S.: «US Transfer Pricing and the Outsourcing Problem», *Tax Notes International*, vol. 37, nº 12, 2005.
- LAURIE, M.: «Chile: Ordinance Changes Reporting Rules for Foreign Residents», *Tax Notes International*, vol. 37, nº 13, 2005.

- LINDECORONA, G.: «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, Kluwer Law International, 2001.
- LÓPEZ GÓMEZ, A.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p. LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre», *Quincena Fiscal*, nº 12, 2008.
- LÓPEZ LUBIAN, J. I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *I.E.F. Cuadernos de formación. Colaboración 04/06*, vol. 1, 2006.
- MARTÍN DEL YERRO, E.: “Modificación del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a España. Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado”, *Actualidad Jurídica*, Deloitte, enero 2010, p. 35.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias», *Noticias de la UE*, nº 196, 2001.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Comentarios al artículo 12 MC OCDE» y «La entrada en vigor, terminación y denuncia del Convenio», ambos en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, IEF, Madrid, 2005.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del Ahorro», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, Ciss, Valencia, 2008.
- MARTÍN-ABRIL CALVO, D.: «El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de ‘impatriados’», *Carta Tributaria*, nº 16, 2005.
- MESSERE, K. C.: *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London, 1998.
- MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*, C. D. Howe Institute, Toronto, 1992.
- NÚÑEZ, I.: «Rodaje práctico del régimen de impatriados», *Aranzadi JP*, nº 12, 2005.
- OECD: *Cross-border income tax issues arising from employee stock-options plans*, 16 June 2004.
- OECD: *Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15*, 12 March 2007.

- OECD: *The 183 day rule: some problems of application and interpretation*, OECD, Paris, 1991.
- OTTOSEN, M.: «Denmark's Tax Regime for Inward Expatriates», *BIFD*, December 2000.
- PALAO TABOADA, C.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas*, *REDF*, nº 124, 2004.
- PÉREZ CAMPOS, A.: «Libre circulación y Seguridad Social: Alcance de las excepciones a la regla de conservación de los derechos adquiridos. BIB 2008/767», *Aranzadi Social*, 2008.
- PINTO, C.: *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, Deventer, 2003.
- PÖTGENS, F.: «The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies `de facto employer´unde article 15 of the OECD Model», *Intertax*, vol. 36, nº 2.
- PRZSUSKY, M.; LALAPET, S. y SAWANEVELD, H. P.: «Management Fees and other intragroup service changes: the Pandore's Box of Transfer Pricing», *TNI*, vol. 34, nº 4, 2004.
- RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 60, 1988.
- RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA», *PEE*, nº 83, 2000.
- RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF», *Quincena Fisca*, II, 2005, pp 87-88.
- RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *Quincena Fiscal*, septiembre II, 2005.
- REINOLD, J.: «The tax and legal impact of transferring a company to or out of Luxembourg», *Tax Notes International*, 2005, pp. 999.
- RIBES RIBES, A.: «La problemática de los certificados de residencias en el IRNR», *QF*, II, 2005.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las CCAA», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 15/1985.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Civitas REDF*, nº 100, 1998.
- ROHATGI, R.: *Basic International Taxation*, Kluwer, The Hague, 2002.

- RUIBAL PEREIRA, L.: «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios del Código de Conducta y las normas sobre Ayudas de Estado», en *Las Medidas antiabuso en la normativa española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas», *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Seminario organizado por el Instituto de Derecho Público Comparado y Cátedra de Estudios Portugueses Luis de Camoens. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.
- RUIZ GARCÍA, J. R.: «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004.
- RUIZ GARCÍA, J. R. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (coords.): *Comentarios a los CDIs Españoles*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004.
- SAUNDERS, G.: *Income Tax*, Tolley's, Avon, 1995.
- SCHONBERGER, P.: «Federal Tax Court Safe Platform for Group Name and Logo Licences», *ITPJ*, November/December 2001.
- SCHWARZ, J.: *Tax Treaties: UK Law and Practice*, Sweet and Maxwell, London, 2002.
- SERRANO ANTÓN, F.: «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes», Documentos del IEF, nº 24, 2002.
- STAHL, K.: «Sweden: New Act on the Effects of tax treaty provisions on domestic law», *Intertax*, nº 11, 1996.
- STEINMO, S.: *Taxation and Democracy*, Yale Univ. Press, New Haven, 1993.
- TUERFF, T. et al.: «Analysis of the International Income Tax Provisions in the US ETI Repeal Bill», *Tax Notes International*, vol. 36, nº 4, 2004.
- VEGA BORREGO, F.: «Artículo 4 MC OCDE 2000. Residencia Fiscal», en *Comentarios a los CDIs concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004.
- VEGA BORREGO, F.: «Comentario al artículo 4 (Residencia) MC OCDE 2000», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004.

- VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1997.
- VOGEL, K.: *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997.
- VV.AA.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Aranzadi, Navarra, 2003.
- VV.AA.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª ed. CISS, Valencia, 2003.
- WEIZMAN, L.: «Departure Taxation—Treaty Override? Extraterritorial Tax Law?», *European Taxation*, nº 34, 1994.
- WHITEMAN, P.: *Income Tax*, Sweet and Maxwell, London, 1994.
- WIMAN, B.: «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer, 2001.
- ZARZALEJO CARBAJO, M.: «La protección social a nivel extracomunitario: los convenios bilaterales de seguridad social e incidencia del derecho comunitario», en VV.AA. (CORREA CARRASCO, M. [coord.]): *La protección social en las relaciones laborales extraterritoriales* (www.seg-social.es (publicaciones)).
- ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios y recargos de las CCAA», *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid, 1987.
- ZUBLER, M.: «Transfer Pricing for Headquarters Costs», KPMG, 7 de noviembre de 2008.



