

ÁNGEL URQUIZU CAVALLÉ

*Doctor en Derecho por la Universidad de Barcelona
Profesor TEU de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Rovira i Virgili de Tarragona*

Extracto:

EN este estudio se va a analizar la normativa interna de España y Argentina en materia de tributación de las rentas del trabajo para, posteriormente, atendiendo a las normas de distribución de la potestad tributaria contenidas en los artículos 15 (servicios personales dependientes), 16 (honorarios de Directores y participaciones de Consejeros), 18 (pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias) y 19 (funciones públicas) del Convenio Hispano-Argentino, poder determinar las opciones fiscales más favorables para los sujetos afectados.

Sumario:

- I. Tributación de las rentas del trabajo dependiente en España.
 1. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por residentes: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 2. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por no residentes: el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

- II. Tributación de las rentas del trabajo dependiente en Argentina.
 1. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por residentes en Argentina.
 - 1.1. Ganancias de fuente argentina en el Impuesto a las Ganancias.
 - 1.2. Ganancias de fuente extranjera en el Impuesto a las Ganancias.
 2. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por beneficiarios del exterior.

- III. Tributación de las rentas del trabajo en el Convenio Hispano-Argentino. La distribución de la potestad tributaria.
 1. Servicios personales dependientes. Artículo 15 del CHA.
 2. Honorarios de directores y participaciones de consejeros. Artículo 16 del CHA.
 3. Pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias. Artículo 18 del CHA.
 4. Funciones públicas. Artículo 19 del CHA.

Bibliografía.

I. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE EN ESPAÑA

Las rentas del trabajo dependiente obtenidas por personas físicas en España se sujetan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) atendiendo a la residencia habitual de la persona física en territorio español ¹.

1. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por residentes: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La normativa interna española sobre rendimientos del trabajo en el IRPF ha sido ampliamente analizada por la doctrina. En este momento, sólo deseamos recordar ciertas cuestiones relevantes para nuestro estudio.

a. Rendimientos del trabajo exentos.

Están exentas las siguientes rentas obtenidas por residentes:

- Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo ².
- Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto ³.

¹ Como indica el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR), la residencia habitual en territorio español se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF).

² Artículo 7 a) del TRLIRPF.

³ Artículo 7 c) del TRLIRPF.

- Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato ⁴.
- Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez ⁵.
- Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al receptor de la pensión para toda profesión u oficio ⁶.
- Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad ⁷.
- Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo. Asimismo, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos mencionadas anteriormente para

⁴ Artículo 7 e) del TRLIRPF.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, están exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas. El disfrute de la exención, de acuerdo con el artículo 1 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), queda condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Así, se presume, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100 si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles.

⁵ Artículo 7 f) del TRLIRPF.

Asimismo, se declaran exentas las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributa como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

⁶ Artículo 7 g) del TRLIRPF.

⁷ Artículo 7 h) del TRLIRPF.

También están exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 1326/2003, de 24 de octubre, por el que se aprueba el Estatuto del becario de investigación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades ⁸.

- Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial ⁹.
- Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias ¹⁰.
- Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límite de 12.020,24 euros, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma ¹¹.
- Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:
 - 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
 - 2.º 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 ¹².
- Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos ¹³.

⁸ Artículo 7 j) del TRLIRPF.

⁹ Artículo 7 k) del TRLIRPF.

¹⁰ Artículo 7 l) del TRLIRPF.

¹¹ Artículo 7 n) del TRLIRPF.

El límite anterior no se aplica en el caso de prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores discapacitados que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

La exención está condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

¹² Artículo 7 p) del TRLIRPF y artículo 5 del RIRPF.

Esta exención tiene un límite máximo de 60.101,21 euros anuales, y es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3 b) del RIRPF, cualquiera que sea su importe. El contribuyente puede optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

En el artículo 8.A.3 b).4.º, se considera 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.

¹³ Artículo 7 r) del TRLIRPF.

- Los rendimientos del trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores por el Secretario general, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con el objeto estatutario de la Organización ¹⁴.

Además, no tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie ¹⁵:

- a) La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales ¹⁶.
- b) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo ¹⁷.
- c) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social ¹⁸.
- d) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado ¹⁹.
- e) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.
- f) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:
 - 1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.
 - 2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.
- g) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

¹⁴ Disposición adicional tercera.Tres de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

La exención no es aplicable a las personas físicas que tuvieran su residencia en territorio español con anterioridad al inicio del desempeño de la actividad relacionada en la Organización, ni a los ciudadanos españoles que no tuvieran relación directiva o laboral con la Organización antes de su instalación en España.

¹⁵ Artículo 46.2 del TRLIRPF.

¹⁶ Véase el artículo 41.2 del RIRPF.

¹⁷ Véase el artículo 42 del RIRPF.

¹⁸ Véase el artículo 43 del RIRPF.

¹⁹ Tienen esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación de este servicio con terceros debidamente autorizados.

b. Reducciones en la base imponible del impuesto relacionadas con la obtención de rentas del trabajo por el contribuyente.

Pueden encontrarse las siguientes reducciones en la base imponible del IRPF, relacionadas con la obtención de rentas del trabajo por la persona física:

- Reducción por rendimientos del trabajo ²⁰.
- Reducción por prolongación de la actividad laboral ²¹.
- Reducción por movilidad geográfica ²².
- Reducción por discapacidad de trabajadores activos ²³.
- Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social ²⁴.

c. Dedución en la cuota íntegra del impuesto relacionada con la obtención de rentas del trabajo por el contribuyente: la deducción por rentas del trabajo obtenidas en Ceuta y Melilla.

Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducen el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla ²⁵.

²⁰ Artículo 51 del TRLIRPF.

Esta reducción, incrementada en su caso con la reducción por prolongación de la actividad laboral y la reducción por movilidad geográfica, tiene como límite máximo el importe de los rendimientos netos del trabajo.

²¹ Artículo 52 del TRLIRPF.

²² Artículo 53 del TRLIRPF.

Esta reducción se aplica en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

²³ Artículo 58 del TRLIRPF.

Conforme al artículo 58.6, a efectos del IRPF, tienen la consideración de discapacitados los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

En particular, se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de minusválidos cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

El importe máximo de las reducciones a practicar en la base imponible por discapacidad de trabajadores activos y por la reducción por rendimientos del trabajo, incrementada en su caso con la reducción por prolongación de la actividad laboral y la reducción por movilidad geográfica, no puede superar la cuantía de los rendimientos netos del trabajo.

²⁴ Artículo 60 del TRLIRPF.

²⁵ Artículo 69.4 del TRLIRPF.

Los rendimientos del trabajo tienen la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.

El artículo 58 del RIRPF incluye, entre estas rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones por desempleo y de aquellas prestaciones a que se refiere el artículo 16.2 a) del TRLIRPF.

También aplican esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades ²⁶.

d. Deducción en la cuota líquida total del impuesto relacionada con la obtención de rentas del trabajo por el contribuyente: la deducción por maternidad.

Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes ²⁷, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, pueden minorar la cuota diferencial de este impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años ²⁸.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos mencionados, éste tiene derecho a la práctica de la deducción pendiente ²⁹.

La deducción se calcula de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos citados, y tiene como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción ³⁰.

De todos modos, se puede solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de la deducción de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto ³¹.

²⁶ Artículo 69.4 del TRLIRPF.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción es el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

²⁷ Conforme al artículo 43 de la LIRPF, los contribuyentes pueden reducir en concepto de mínimo por descendientes, por cada uno de ellos soltero menor de 25 años o discapacitado cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, la cantidad de:

1.400 euros anuales por el primero.

1.500 euros anuales por el segundo.

2.200 euros anuales por el tercero.

2.300 euros anuales por el cuarto y siguientes.

²⁸ Artículo 83.1 del TRLIRPF.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se puede practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se puede practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

²⁹ Artículo 83.1 del TRLIRPF.

³⁰ Artículo 83.2 del TRLIRPF.

A efectos del cálculo de este límite se computan las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

³¹ Artículo 83.3 del TRLIRPF.

e. Gravamen de la base liquidable general (derivada de rendimientos del trabajo).

La base liquidable general, en el ejercicio 2005, se grava a los tipos que se indican en la escala contemplada en el artículo 64 del TRLIRPF ³².

Además, la base liquidable general se grava a los tipos de la escala autonómica del impuesto que, conforme a lo previsto en 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, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala anterior (como ha sucedido hasta ahora, en las diferentes Comunidades Autónomas), se aplica la escala complementaria contemplada en el artículo 75 del TRLIRPF ³³.

f. La obligación de declarar por los sujetos que obtengan rentas del trabajo dependiente y otras rentas.

Los contribuyentes están obligados a presentar y suscribir declaración por el IRPF. No obstante, no tienen que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, de actividades profesionales y ganancias patrimoniales, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales, en tributación individual o conjunta ³⁴.

³² El artículo 64 del TRLIRPF, en la redacción dada por el artículo 58 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, recoge la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	4.080	9,06
4.080	369,65	9.996	15,84
14.076	1.953,02	12.240	18,68
26.316	4.239,45	19.584	24,71
45.900	9.078,66	en adelante	29,16

³³ El artículo 75 del TRLIRPF, en la redacción dada por el artículo 59 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, señala la siguiente escala complementaria:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	4.080	5,94
4.080	242,35	9.996	8,16
14.076	1.058,02	12.240	9,32
26.316	2.198,79	19.584	12,29
45.900	4.605,66	en adelante	15,84

³⁴ Artículo 97 del TRLIRPF y artículo 61 del RIRPF.

Además, tampoco tienen que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta ³⁵:

A) Rendimientos íntegros del trabajo, con los siguientes límites:

1.º Con carácter general, 22.000 euros anuales, cuando procedan de un solo pagador. Este límite también se aplicará cuando se trate de contribuyentes que perciban rendimientos procedentes de más de un pagador y concorra cualquiera de las dos situaciones siguientes:

- a) Que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 1.000 euros anuales.
- b) Que sus únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 16.2 a) del TRLIRPF y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial regulado en el artículo 81 del RIRPF.

2.º 8.000 euros anuales, cuando:

- a) Procedan de más de un pagador, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 1.000 euros anuales.
- b) Se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.
- c) El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 74 del RIRPF.

B) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

C) Rentas inmobiliarias imputadas que procedan de un único inmueble, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

De todas formas, están obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible ³⁶.

³⁵ Artículo 97 del TRLIRPF, y artículo 61 del RIRPF.

³⁶ Véase nota anterior.

2. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por no residentes: el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En este apartado, igual que en el anterior, sólo vamos a hacer referencia a determinados aspectos de las rentas del trabajo obtenidas por no residentes, que consideramos fundamentales para la posterior aplicación del Convenio Hispano-Argentino (CHA).

a. Rentas del trabajo exentas.

Están exentas las siguientes rentas obtenidas por no residentes ³⁷:

- Las rentas del trabajo declaradas exentas en el TRLIRPF, para las personas físicas residentes en territorio español.
- Las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles ³⁸.
- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en el Consejo de Ministros.

b. Determinación de la cuota tributaria correspondiente a rendimientos del trabajo.

La base imponible correspondiente a los rendimientos del trabajo obtenidos por no residentes está constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del TRLIRPF, pero sin que sean de aplicación reducciones (en nuestro caso, los porcentajes de reducción sobre determinados rendimientos del trabajo, o las reducciones de la base imponible por rendimientos del trabajo, por prolongación de la actividad laboral, por movilidad geográfica, por discapacidad de trabajadores activos, o por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social) ³⁹.

³⁷ Artículo 14.1 del TRLIRNR.

³⁸ En el artículo 2 del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, se indica que tienen derecho a la pensión asistencial por ancianidad los españoles de origen que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Ostentar la condición de emigrante.
- b) Haber cumplido 65 años de edad en la fecha de solicitud.
- c) Residir legal y efectivamente en el extranjero.
- d) Carecer de rentas o ingresos suficientes (o sea, cuando las que disponga o se prevea va a disponer el interesado, en cómputo anual, de enero a diciembre, sean inferiores a la cuantía, también en cómputo anual, que se establezca para el país de residencia).
- e) No pertenecer a institutos, comunidades, órdenes y organizaciones religiosas que, por sus reglas o estatutos, estén obligados a prestarles asistencia.

³⁹ Artículo 24.1 del TRLIRNR.

La cuota tributaria correspondiente a los rendimientos del trabajo se obtiene, con carácter general, aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 25 por 100 ⁴⁰.

De todos modos, las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, se gravan de acuerdo con la escala contemplada en el artículo 25.1 b) del TRLIRNR ⁴¹.

Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravan al 8 por 100 ⁴².

Y los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravan al tipo del 2 por 100 ⁴³.

De la cuota sólo se deducen las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos previstas en el TRLIRPF y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente ⁴⁴.

En este sentido, es importante tener en cuenta que cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tienen la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del IRPF practicados desde el inicio del año hasta que se acredite ante la Administración tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas al IRNR percibidas por el contribuyente ⁴⁵.

⁴⁰ Artículo 25.1 a) del TRLIRNR.

⁴¹ En el artículo 25.1 b) del TRLIRNR, se recoge la siguiente escala:

Importe anual pensión hasta – Euros	Cuota – Euros	Resto pensión hasta – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	9.616,19	8
9.616,19	769,30	5.409,11	30
15.025,30	2.392,03	en adelante	40

⁴² Artículo 25.1 c) del TRLIRNR

⁴³ Artículo 25.1 h) del TRLIRNR.

⁴⁴ Artículo 26 del TRLIRNR.

Como recoge el artículo 30 del TRLIRNR, los contribuyentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente están obligados a practicar las retenciones e ingresos a cuenta respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan. Además, conforme al artículo 32 del TRLIRNR, los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero, pueden comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes del IRNR.

⁴⁵ Artículo 52 del TRLIRNR.

II. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO DEPENDIENTE EN ARGENTINA

Las rentas del trabajo dependiente obtenidas por personas físicas en Argentina se sujetan al Impuesto a las Ganancias, en la modalidad de ganancias de fuente argentina, en la modalidad de ganancias de fuente extranjera, o en la modalidad de beneficiarios del exterior, atendiendo a la residencia habitual de la persona física en territorio argentino ⁴⁶.

1. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por residentes en Argentina.

1.1. Ganancias de fuente argentina en el Impuesto a las Ganancias.

a. Las rentas del trabajo dependiente: ganancias de fuente argentina.

En general, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos ⁴⁷.

Particularmente, son consideradas ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos –de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país– que actúen en el extranjero. Asimismo, son considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior ⁴⁸.

Además, las ganancias provenientes del trabajo personal se consideran también de fuente argentina cuando consistan en sueldos u otras remuneraciones que el Estado abona a sus representantes oficiales en el extranjero o a otras personas a quienes encomienda la realización de funciones fuera del país ⁴⁹.

b. Las rentas del trabajo dependiente: ganancias de la cuarta categoría.

Entre otras, constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes ⁵⁰:

⁴⁶ En la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG), texto ordenado por Decreto 649/1997 (BO 06-08-97), Anexo I, con las modificaciones posteriores, se dedican los artículos 119 a 126 al capítulo de residencia (residentes, pérdida de la condición de residente, doble residencia, y no residentes que están presentes en el país en forma permanente).

⁴⁷ Artículo 5 de la LIG.

⁴⁸ Artículo 12 de la LIG.

⁴⁹ Artículo 16 de la LIG.

⁵⁰ Artículo 79 de la LIG.

- Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.
- Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.
- De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.
- De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal ⁵¹.
- De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas de trabajo, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.

Además, también se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones ⁵², y las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades mencionadas, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados ⁵³.

Por otro lado, la normativa aclara que los distintos conceptos que, bajo la denominación de beneficios sociales y/o vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus depen-

⁵¹ Conforme al artículo 102 de la LIG, el beneficio neto gravable se establece por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos a los efectos de la liquidación de este gravamen, actualizados. En el caso de pago del beneficio o rescate en forma de renta periódica se establece una relación directa entre lo percibido en cada período fiscal respecto del total a percibir y esta proporción debe aplicarse al total de importes que no hubieran sido deducidos actualizados; la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos es el beneficio neto gravable de ese período.

De todos modos, hay que tener en cuenta que, atendiendo al artículo 101 de la LIG, en el caso de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, no está sujeto al impuesto el importe proveniente del rescate por el beneficiario del plan, cualquiera sea su causa, en la medida en que el importe rescatado sea aplicado a la contratación de un nuevo plan con entidades que actúan en el sistema, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de percepción del rescate.

⁵² Artículo 79 f) de la LIG.

De acuerdo con el artículo 112 de la Reglamentación del Impuesto a las Ganancias (RIG), texto aprobado por el Decreto n.º 1344/1998 y sus modificatorios, también se consideran comprendidos en el artículo 79 f) los honorarios de los miembros del Consejo de Vigilancia.

⁵³ Artículo 79 *in fine* de la LIG.

El artículo 110 de la RIG indica que tratándose de compensaciones consistentes en opciones de compra de acciones de la sociedad o de otra perteneciente al grupo, se considera ganancia de la cuarta categoría la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción.

dientes o empleados se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Nacional Integrado de Jubilaciones y Pensiones o regímenes provinciales o municipales análogos ⁵⁴.

c. Gastos deducibles de las ganancias relacionados con la obtención de rentas del trabajo dependiente por el contribuyente.

De la ganancia del año fiscal, se puede deducir:

- Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales ⁵⁵.
- Los aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros y a los planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales inscriptas y autorizadas por el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual, hasta la suma de 1.261,16 pesos anuales ⁵⁶.
- Los descuentos obligatorios efectuados para aportes para obras sociales correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia ⁵⁷.
- Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la Dirección General Impositiva ⁵⁸.

d. Deducción de la ganancia neta relacionada con la obtención de rentas del trabajo dependiente por el contribuyente.

Las personas de existencia visible tienen derecho a deducir de sus ganancias netas, en concepto de deducción especial, hasta la suma de 6.000 pesos cuando se trate de ganancias netas de la cuarta categoría ⁵⁹.

⁵⁴ Artículo 100 de la LIG.

Se excluye de lo anterior la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo y al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización en la medida que los mismos resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa.

⁵⁵ Artículo 81 d) de la LIG.

⁵⁶ Artículo 81 e) de la LIG.

Cantidad fijada por la Resolución General 3794/1994, de la Dirección General Impositiva, para el período fiscal 1993 y siguientes.

⁵⁷ Artículo 81 g) de la LIG.

Asimismo, son deducibles los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico-asistencial, correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia. De acuerdo con el artículo .. de la Reglamentación de la LIG [artículo incorporado a continuación del art. 121 por Decreto N.º 290/2000, art. 1, inc. m)], dicha deducción no puede superar el 5 por 100 de la ganancia neta del ejercicio.

⁵⁸ Artículo 82 e) de la LIG.

⁵⁹ Artículo 23 c) de la LIG.

El importe anterior se eleva en un 200 por 100 cuando se trata de ganancias procedentes del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares; del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia; y de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas ⁶⁰.

e. Rentas del trabajo dependiente exentas.

Están exentas del impuesto:

- Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República, a condición de reciprocidad ⁶¹.
- Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro ⁶².

No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados

⁶⁰ Artículo 23 c) de la LIG.

El monto total de las deducciones que resulte por aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 de la LIG (deducciones en concepto de ganancias no imponibles, cargas de familia y deducción especial) se reduce aplicando sobre dicho importe el porcentaje de disminución que, en función de la ganancia neta, se fija a continuación:

Ganancia Neta		% de disminución sobre el importe total de deducciones artículo 23
Más de \$	A \$	
0	39.000	0
39.000	65.000	10
65.000	91.000	30
91.000	130.000	50
130.000	195.000	70
195.000	221.000	90
221.000	en adelante	100

⁶¹ Artículo 20 c) de la LIG.

⁶² Artículo 20 i) de la LIG.

de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado ⁶³.

De todos modos, hay que resaltar que las exenciones mencionadas no producen efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros ⁶⁴. Así, la renta exenta en Argentina queda gravada en el Estado de residencia del beneficiario, salvo que exista una exención similar en la normativa interna de ese Estado.

En cualquier caso, esta norma no es aplicable cuando afecte a acuerdos internacionales suscritos por Argentina en materia de doble imposición ⁶⁵. Por tanto, no afecta a España, en aplicación del principio de no discriminación, contenido en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Argentina.

f. Tasa del impuesto para las personas de existencia visible.

Las personas de existencia visible abonan sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la escala contemplada en el artículo 90 de la LIG ⁶⁶.

⁶³ Artículo 20 i) de la LIG.

Por otro lado, el artículo 99 de la LIG deroga todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias, excepto las de la propia LIG–, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se establezca la exención total o parcial o la deducción de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes de rentas del trabajo dependiente, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera que fuere la denominación asignada.

⁶⁴ Artículo 21 de la LIG.

La medida de la transferencia se determina de acuerdo con las constancias que al respecto deben aportar los contribuyentes. En el supuesto de no efectuarse dicho aporte, se presume la total transferencia de las exenciones o desgravaciones, debiendo otorgarse a los importes respectivos el tratamiento que la LIG establece según el tipo de ganancias de que se trate. A tales efectos se consideran constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país. En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por autoridad consular argentina.

⁶⁵ Artículo 21 de la LIG.

⁶⁶ En el artículo 90 de la LIG se recoge la siguiente escala:

Ganancia neta imponible acumulada			Pagarán	
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0	10,000	–	9	0
10,000	20,000	900	14	10,000
20,000	30,000	2,300	19	20,000
30,000	60,000	4,200	23	30,000
60,000	90,000	11,100	27	60,000
90,000	120,000	19,200	31	90,000
120,000	en adelante	28,500	35	120,000

1.2. Ganancias de fuente extranjera en el Impuesto a las Ganancias.

a. Las rentas del trabajo dependiente: ganancias de fuente extranjera.

Son ganancias de fuente extranjera las rentas o rendimientos que provengan de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina ⁶⁷.

b. Las rentas del trabajo dependiente: ganancias de la cuarta categoría.

Junto a las ganancias de la cuarta categoría, de fuente argentina, contempladas en la normativa de la LIG, se incluyen los beneficios netos de los aportes efectuados por el asegurado, que deriven de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal ⁶⁸.

Además, cuando proceda el cómputo de las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., derivadas de la relación laboral, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados, se consideran ganancias a la totalidad de las mismas, sin perjuicio de la deducción de los gastos reembolsados a través de ellas, que se encuentren debidamente documentados y siempre que se acredite en forma fehaciente que aquellas compensaciones, o la parte pertinente de las mismas, han sido percibidas en concepto de reembolso de dichos gastos ⁶⁹.

c. Gastos deducibles de las ganancias relacionados con la obtención de rentas del trabajo dependiente por el contribuyente.

Para determinar la ganancia neta de fuente extranjera procedente del trabajo dependiente, se efectúan las deducciones admitidas para las ganancias de fuente argentina, con las adecuaciones siguientes:

- Junto a las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales, deducibles hasta la suma de 1.261,16 pesos anuales, se incluyen las contribuciones y descuentos para

⁶⁷ Artículo 127 de la LIG.

⁶⁸ Artículo 160 de la LIG.

El beneficio neto gravable se establece por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos a los efectos de la liquidación del impuesto, sin aplicar actualizaciones.

⁶⁹ Artículo 161 de la LIG.

fondos de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de Estados extranjeros, sus subdivisiones políticas, organismos internacionales de los que la Nación sea parte y, siempre que sean obligatorios, los destinados a instituciones de Seguridad Social de países extranjeros ⁷⁰.

- Junto a los descuentos obligatorios efectuados para aportes para obras sociales correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia, deducibles, se incluyen los descuentos obligatorios efectuados en el exterior por aplicación de los regímenes de Seguridad Social de países extranjeros ⁷¹.

d. Rentas del trabajo dependiente exentas.

Las exenciones establecidas para las ganancias de fuente interna que puedan resultar aplicables a las ganancias de fuente extranjera rigen respecto de las mismas con la exclusión de los beneficios y rescates, netos de aportes, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables instalados en el extranjero de instituciones residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación ⁷².

2. Rentas del trabajo dependiente obtenidas por beneficiarios del exterior.

Se considera beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acredite residencia estable en el mismo ⁷³.

Cuando se pagan beneficios netos derivados del trabajo dependiente, a cualquier beneficiario del exterior, corresponde que quien los pague, retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el 35 por 100 de la ganancia neta presumida ⁷⁴.

En este sentido, se presume ganancia neta, sin admitir prueba en contrario:

- El 35 por 100 de los importes pagados, cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor; y de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por diversas instituciones (instituciones religiosas; asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales

⁷⁰ Artículo 163 a).2 de la LIG.

⁷¹ Artículo 163 a).3 de la LIG.

⁷² Artículo 137 b) de la LIG.

⁷³ Artículo 91 de la LIG.

⁷⁴ Artículos 91 y 92 de la LIG.

y las de cultura física o intelectual, siempre que las ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios; o entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes) para actuar en el país por un período de hasta dos meses en el año fiscal ⁷⁵.

- El 70 por 100 de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas, deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a seis meses en el año fiscal ⁷⁶.
- El 90 por 100 de las sumas pagadas por otras ganancias no previstas en la ley ⁷⁷, entre las que se podrían incluir, en su caso, otras rentas derivadas del trabajo dependiente no contempladas en los dos apartados anteriores.

Por último, hay que tener en cuenta que, en los casos en que exista imposibilidad de retener, los importes que deben ingresarse en la Administración Federal de Ingresos Públicos estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios ⁷⁸.

III. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN EL CONVENIO HISPANO-ARGENTINO. LA DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

1. Servicios personales dependientes. Artículo 15 del CHA.

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y demás remuneraciones obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. En este último caso, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

⁷⁵ Artículo 93 b) de la LIG.

⁷⁶ Artículo 93 d) de la LIG.

En este apartado no se comprenden los artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por diversas instituciones para actuar en el país por un período de hasta dos meses en el año fiscal. De acuerdo con el artículo 156 de la RIG, si la persona que actúa transitoriamente en el país permaneciera más de 6 meses desempeñando las funciones que den lugar al pago de los sueldos, honorarios, y otras retribuciones, no corresponde la presunción establecida, sino que el impuesto se determina conforme al artículo 17 de la LIG. En este artículo se señala que para establecer la ganancia neta se restan de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita la ley, en la forma que la misma disponga. Además, para establecer la ganancia neta sujeta al impuesto se restan del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 23 de la LIG. En ningún caso son deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en el impuesto.

⁷⁷ Artículo 93 h) de la LIG.

⁷⁸ Artículo 91 de la LIG.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, 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 primer Estado si:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado por uno o varios períodos que no excedan en su conjunto de 183 días durante un período de doce meses consecutivos;
- b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado.

3. No obstante las precedentes disposiciones de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en el transporte internacional pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.»

En el artículo 15 del CHA se establece el régimen fiscal aplicable a las remuneraciones derivadas del trabajo dependiente al servicio de empleadores privados. Las disposiciones del Convenio contenidas en los artículos 16 (honorarios de Directores y participaciones de Consejeros), 17 (artistas y deportistas), 18 (pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias), 19 (funciones públicas) y 20 (profesores y estudiantes) se aplican con preferencia a la regla general prevista en el artículo 15, por su carácter especial.

En el Convenio no se definen los términos «sueldos, salarios y demás remuneraciones», obtenidas por razón de un empleo, por lo que habrá que remitirse al concepto contenido en la normativa interna de los dos Estados.

Las remuneraciones obtenidas por una persona residente en España, como contraprestación al trabajo dependiente que se realice en Argentina, se someten a imposición en España y Argentina, cuando se pagan por empleador residente en Argentina, o por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en Argentina. Si se pagan por un empleador español, se someten a imposición exclusivamente en España.

En el mismo sentido, las remuneraciones obtenidas por una persona residente en Argentina, como contraprestación al trabajo dependiente que se realice en España, se someten a imposición en Argentina y España, cuando se pagan por empleador residente en España, o por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en España. Si se pagan por un empleador argentino, se someten a imposición exclusivamente en Argentina.

En los casos en que los sueldos, salarios y demás remuneraciones se graven por los dos Estados, habrá que acudir al procedimiento establecido en el artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición.

Por otro lado, cuando las remuneraciones se perciban por empleos ejercidos a bordo de un buque o aeronave explotados en el transporte internacional se pueden someter a imposición en el Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. Por lo tanto, si el Estado de residencia del trabajador también grava las rentas, una vez más, se tendrán que utilizar los métodos del artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición.

Así, en el caso de España, cuando un residente de España obtenga rentas que puedan someterse a imposición en la República Argentina, España permite la deducción del impuesto sobre las rentas de ese residente de un importe igual al impuesto efectivamente pagado en la República Argentina. A estos efectos, se entiende que el impuesto efectivamente pagado en la República Argentina es el que se habría pagado de acuerdo con el Convenio de no haberse reducido o exonerado en aplicación de normas específicas encaminadas a promover el desarrollo industrial que la República Argentina introduzca en su legislación fiscal, previo acuerdo al efecto de los Gobiernos. Sin embargo, la deducción aplicable no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en la República Argentina ⁷⁹.

En el caso de la República Argentina, este Estado reconoce a un residente del país, como crédito contra su impuesto nacional a la renta, el monto apropiado del impuesto efectivamente pagado en España. El monto apropiado se basa en el monto del impuesto efectivamente pagado en España, pero el crédito no excederá la suma (a los efectos de imputar el crédito de impuestos a la renta de la República Argentina por rentas provenientes de fuentes del exterior de Argentina) prevista en la legislación argentina para el año fiscal ⁸⁰.

En el artículo 23 del Convenio, como se ve, ambos Estados contratantes han optado por el método de imputación. Pero, además, por parte española se ha introducido la cláusula *tax sparing*, es decir, la posibilidad del descuento por impuesto exonerado.

De todos modos, en este momento, atendiendo a la distribución efectiva de la potestad tributaria entre los dos Estados, vamos a analizar diversas situaciones que pueden darse para trabajadores dependientes españoles y argentinos, y cuál podría ser la opción fiscal más favorable para las remuneraciones obtenidas.

⁷⁹ Artículo 23.1 del CHA.

⁸⁰ Artículo 23.2 del CHA.

En este sentido, hay que tener en cuenta que en Argentina, conforme al artículo 178 de la LIG, «si los impuestos análogos computables no pudieran compensarse en el año fiscal al que resultan imputables por exceder el impuesto de esta ley correspondiente a la ganancia neta de fuente extranjera imputable a ese mismo año, el importe no compensado podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias netas de aquella fuente obtenidas en los cinco (5) años fiscales inmediatos siguientes al anteriormente aludido. Transcurrido el último de esos años, el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación alguna».

a. Remuneraciones obtenidas por una persona residente en España como contraprestación al trabajo dependiente que se realice en Argentina.

1. Remuneraciones satisfechas por un empleador argentino, o por un establecimiento permanente o una base fija que tenga en Argentina un empleador español.

Estas remuneraciones se someten a imposición en España (IRPF) y Argentina (IG: beneficiarios del exterior). Posteriormente, se aplica el procedimiento del artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición.

- **Imposición en España: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Las remuneraciones de fuente extranjera, al quedar sometidas al IRPF español, se benefician de una serie de situaciones que contempla la normativa española para determinados rendimientos del trabajo dependiente.

- 1) Rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra o participaciones por los trabajadores (*stock options*).

En el caso de que un residente en España obtenga rendimientos del trabajo derivados de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones de un empleador argentino, siempre y cuando se hubieran ejercitado transcurridos más de dos años desde su concesión y, además, no se concedieran anualmente por el empleador, se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estos rendimientos ⁸¹.

De todos modos, la reducción no puede superar el importe que resulte de multiplicar 19.600 euros por el número de años de generación del rendimiento ⁸².

Ese límite máximo de reducción se duplica para los rendimientos del trabajo en especie, derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, que cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Las acciones o participaciones adquiridas deben mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.
- 2.º La oferta de opciones de compra debe realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa ⁸³.

⁸¹ Artículo 17.2 a) del TRLIRPF y artículo 10.2 del RIRPF.

⁸² Artículo 17.2 a) del TRLIRPF y artículo 10.3 del RIRPF.

Cuando se trata de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se toman cinco años.

⁸³ Artículo 48 del TRLIRPF.

- 2) Cantidades satisfechas por la empresa argentina a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

Se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estas cantidades ⁸⁴.

- 3) Cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, o por la modificación de las condiciones de trabajo.

Se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estas cantidades ⁸⁵.

- 4) Indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores español, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Se declaran exentas esas indemnizaciones hasta los límites marcados en la normativa española, siempre que se produzca una desvinculación real del trabajador con la empresa argentina, es decir, que el trabajador en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador no vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada ⁸⁶.

- 5) Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

En la normativa española del IRPF se declara la exención de estos rendimientos, hasta un límite máximo de 60.101,21 euros anuales, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- 2.º 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 ⁸⁷.

Por tanto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados para una empresa argentina, gravados en Argentina por el Impuesto a las Ganancias, están exentos hasta el límite máximo de 60.101,21 euros.

De todos modos, esta exención es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3 b) del RIRPF, cualquiera que sea su importe.

⁸⁴ Artículo 17.2 a) del TRLIRPF y artículo 10.1 del RIRPF.

⁸⁵ Véase nota anterior.

⁸⁶ Artículo 7 e) del TRLIRPF y artículo 1 del RIRPF.

⁸⁷ Artículo 7 p) del TRLIRPF y artículo 5 del RIRPF.

En este sentido, en el RIRPF, se considera como 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 ⁸⁸.

El trabajador residente puede optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de la exención ⁸⁹.

- 6) Entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales.

Esta entrega de acciones o participaciones no tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.
 - 2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.
 - 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años ⁹⁰.
- 7) Cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Estas cantidades no tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie, incluso cuando su prestación efectiva se efectúa por otras personas o entidades especializadas ⁹¹.

- 8) Primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador; y primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando esta cobertura alcance al propio trabajador, a su cónyuge y descendientes, y no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas.

⁸⁸ Artículo 8.A.3 b).4.º del RIRPF.

⁸⁹ Artículos 5 y 8.A.3 b).4.º del RIRPF.

⁹⁰ Artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 41.2 del RIRPF.

⁹¹ Artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 42 del RIRPF.

Estas primas o cuotas tampoco tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie y, por tanto, no están sometidas a gravamen en el IRPF ⁹².

Por otro lado, el trabajador residente en España podrá deducir del rendimiento íntegro del trabajo del IRPF las cotizaciones al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones argentino; las cuotas satisfechas a sindicatos argentinos, con el límite de 300,51 euros anuales; y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del trabajador con el empleador argentino, con el límite de 300 euros anuales.

Además, este trabajador residente se beneficiará de la reducción en la base imponible del impuesto, por rendimientos del trabajo y, en su caso, de las reducciones por prolongación de la actividad laboral y por discapacidad de trabajadores activos.

Por último, es importante tener presente que el trabajador aplicará los límites que determinan la obligación de presentar la declaración del IRPF.

- **Imposición en Argentina: Impuesto a las Ganancias (beneficiarios del exterior).**

Cuando un empleador argentino, o un establecimiento permanente o una base fija que tenga en Argentina un empleador español, satisface beneficios netos derivados del trabajo dependiente, a un beneficiario del exterior, debe retener e ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el 35 por 100 de la ganancia neta presumida ⁹³.

Esta ganancia neta se presume, sin admitir prueba en contrario, que es del 70 por 100 de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a los trabajadores que para cumplir sus funciones no permanezcan en Argentina por un período superior a seis meses en el año fiscal ⁹⁴.

2. Remuneraciones satisfechas por un empleador español.

En el caso de remuneraciones obtenidas por una persona residente en España, como contraprestación al trabajo dependiente que se realice en Argentina, cuando se pagan por un empleador español, esas remuneraciones sólo se someten a imposición en España (IRPF), aplicando el régimen previsto, y ya reseñado, por la normativa interna española.

3. Planificación fiscal.

El trabajador dependiente residente en España cuando va a desplazarse a Argentina para ejercer un empleo, para una empresa española, ha de tener en cuenta los siguientes aspectos:

⁹² Artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 44 del RIRPF.

⁹³ Artículos 91 y 92 de la LIG.

⁹⁴ Artículo 93 d) de la LIG.

- Si es posible que la empresa española le satisfaga las remuneraciones a través de un establecimiento permanente en Argentina. Así se podrá beneficiar en España de la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, hasta 60.101,21 euros de rendimiento ⁹⁵. De este modo, tributará exclusivamente, en Argentina, al 35 por 100 del 70 por 100 de las remuneraciones recibidas, hasta esa cantidad, es decir, a un tipo impositivo efectivo del 24,5 por 100.
- Si es posible que la empresa española le satisfaga una parte de las remuneraciones en concepto de cantidades destinadas a compensar los gastos normales de manutención por desplazamiento a territorio extranjero. La dieta exceptuada de gravamen son 91,35 euros diarios ⁹⁶. En este caso, la empresa, además, se beneficia en el sentido de que las dietas y asignaciones por gastos de locomoción, cuando corresponden a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, no se computan en la base de cotización y, en consecuencia, se reduce su cotización empresarial ⁹⁷.
- Si es posible que la empresa española le satisfaga una parte de las remuneraciones como «indemnización por destino», «incentivo de permanencia» o «gratificación por tiempo trabajado en el extranjero». Estos conceptos tienen la consideración de dietas exceptuadas de gravamen en el IRPF, por cuanto constituyen un exceso 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 ⁹⁸.

De todos modos, para que resulte de aplicación esta excepción, es necesario, como se recoge en la Contestación a la Consulta 624-2001 (NFC012910), por la Dirección General de Tributos, «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».

⁹⁵ Artículo 7 p) del TRLIRPF.

⁹⁶ Artículo 8.A.3 a) del RIRPF.

No se exceptúan de gravamen las asignaciones cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses. A estos efectos, no se descuenta el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración de destino.

⁹⁷ Artículo 109.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

⁹⁸ Artículo 8.A.3 b) del RIRPF.

Por tanto, como el cómputo de este período continuado superior a nueve meses se realiza de fecha a fecha (y, por tanto, el 31 de diciembre de cada año no se interrumpe el cómputo del plazo de nueve meses) y el receptor de las rentas exceptuadas de gravamen en España debería permanecer en Argentina más de «ciento ochenta y tres días durante un período de doce meses consecutivos», podrían someterse a imposición las rentas en Argentina.

Aún así, este trabajador, cuyo desplazamiento al extranjero tiene voluntad de permanencia y estabilidad, y no adquiere la residencia argentina, reduciría considerablemente la tributación. Además, la empresa española no tendría que computar estas indemnizaciones dentro de la base de cotización correspondiente al trabajador y reduciría su cotización empresarial.

b. Remuneraciones obtenidas por una persona residente en Argentina, como contraprestación al trabajo dependiente que se realice en España.

1. Remuneraciones satisfechas por un empleador español, o por un establecimiento permanente o una base fija que tenga en España un empleador argentino.

Estas remuneraciones se someten a imposición en Argentina (IG: ganancias de fuente extranjera) y España (IRNR). Posteriormente, habrá que aplicar el procedimiento del artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición.

- **Imposición en Argentina: Impuesto a las Ganancias (ganancias de fuente extranjera).**

Las remuneraciones de fuente extranjera del residente argentino, al quedar sometidas al IG argentino, se pueden beneficiar de las escasas situaciones favorables que contempla la normativa argentina para los rendimientos del trabajo dependiente.

Así, las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro, están exentas del impuesto ⁹⁹.

Por otro lado, el trabajador residente en Argentina, para determinar la ganancia neta de fuente extranjera procedente del trabajo dependiente, puede deducir, junto a las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, argentinos, las cotizaciones al Sistema Público de Seguridad Social español, y las aportaciones y contribuciones a sistemas españoles de previsión social, con el límite de 1.261,16 pesos anuales ¹⁰⁰; y los importes abonados en

⁹⁹ Artículo 20 i) de la LIG.

No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, o las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido.

¹⁰⁰ Artículo 163 a).2 de la LIG.

concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial, correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia, aunque dicha deducción no puede superar el 5 por 100 de la ganancia neta total del ejercicio ¹⁰¹.

- **Imposición en España: Impuesto sobre la Renta de No Residentes.**

El trabajador argentino no residente en España que percibe retribuciones de un empleador español, o de un establecimiento permanente o una base fija que tenga en España el empleador argentino, se podrá beneficiar exclusivamente de las siguientes particularidades referidas a rendimientos del trabajo:

- a) Indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores español, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Se declaran exentas esas indemnizaciones para los no residentes hasta los límites marcados en la normativa española, siempre que se produzca una desvinculación real del trabajador con la empresa argentina, es decir, que el trabajador en los tres años siguientes al despido o cese del trabajador no vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada ¹⁰².

- b) Entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales ¹⁰³.

Esta entrega a trabajadores en activo no residentes de acciones o participaciones no tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie y, por tanto, no están sometidas a gravamen en el IRNR, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

¹⁰¹ Artículo .. de la Reglamentación de la LIG [artículo incorporado a continuación del art. 121 por Decreto N.º 290/2000, art. 1, inc. m)].

¹⁰² Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 7 e) del TRLIRPF y artículo 1 del RIRPF.

¹⁰³ Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 7 e) del TRLIRPF y artículo 46.2 del RIRPF.

Conforme al artículo 41.2 del RIRPF, para que sea aplicable la exención se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.
- 2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.
- 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

- 2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.
- 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años ¹⁰⁴.

- c) Cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Estas cantidades no tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie para los trabajadores no residentes, incluso cuando su prestación efectiva se efectúa por otras personas o entidades especializadas ¹⁰⁵.

- d) Primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador y primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando esta cobertura alcance al propio trabajador, a su cónyuge y descendientes, y no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas.

Estas primas o cuotas tampoco tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie para los trabajadores no residentes y, por tanto, no están sometidas a gravamen en el IRNR ¹⁰⁶.

De todas formas, el trabajador no residente en España, a diferencia del trabajador residente en España sujeto al IRPF, no podrá emplear los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo; no podrá disminuir el rendimiento íntegro del trabajo en el importe de los siguientes gastos deducibles: cotizaciones al Sistema Público de la Seguridad Social español, cuotas satisfechas a sindicatos españoles, o gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del trabajador con el empleador español; ni podrá beneficiarse de las reducciones en la base imponible del impuesto, por rendimientos del trabajo, por prolongación de la actividad laboral, o por discapacidad de trabajadores activos.

En contrapartida, la cuota tributaria correspondiente a los rendimientos del trabajo se obtiene, con carácter general, aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 25 por 100 ¹⁰⁷. E, incluso, en el caso de rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral española, se gravan al tipo del 2 por 100 ¹⁰⁸.

¹⁰⁴ Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 41.2 del RIRPF.

¹⁰⁵ Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 42 del RIRPF.

¹⁰⁶ Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 44 del RIRPF.

¹⁰⁷ Artículo 25.1 a) del TRLIRNR.

¹⁰⁸ Artículo 25.1 h) del TRLIRNR.

2. Remuneraciones satisfechas por un empleador argentino.

En el caso de remuneraciones obtenidas por una persona residente en Argentina, como contraprestación al trabajo dependiente que se realice en España, cuando se pagan por un empleador argentino, esas remuneraciones sólo se someten a imposición en Argentina (IG), aplicando el régimen previsto, y ya reseñado, para las ganancias de fuente extranjera.

3. Planificación fiscal.

Como se ha dicho, las remuneraciones satisfechas por un empleador español, o por un establecimiento permanente o una base fija que tenga en España un empleador argentino, a un residente argentino, se gravan en Argentina y España, y después se aplica el método de imputación, para evitar la doble imposición.

En este sentido, no puede olvidarse que el Gobierno español regula un permiso de trabajo para los trabajadores extranjeros en actividades de temporada o campaña que les permita la entrada y salida del territorio nacional de acuerdo con las características de las citadas campañas y la información que le suministren las Comunidades Autónomas donde se promuevan ¹⁰⁹.

Las remuneraciones derivadas de este tipo de contratos de duración determinada para trabajadores extranjeros sólo se gravan al 2 por 100, en el IRNR. En cambio, el resto de rendimientos del trabajo de esta naturaleza se gravan al 25 por 100.

En Argentina, las remuneraciones tributarán en el Impuesto a las Ganancias (ganancias de fuente extranjera), situando la ganancia neta imponible acumulada en una escala de gravamen progresiva que, por ejemplo, para una ganancia de 120.000 pesos anuales, significa una cuota de 28.500 pesos, es decir, aplicar un tipo impositivo del 23,75 por 100.

El trabajador argentino deducirá del Impuesto a las Ganancias el monto del impuesto pagado en España, pero hasta la suma del impuesto correspondiente a la ganancia neta de fuente extranjera, aplicando el método para evitar la doble imposición del artículo 23 del CHA. De esta manera, es preferible llegar a España con un contrato de temporada y tributar a un 2 por 100 de las remuneraciones, en vez de a un 25 por 100. De otro modo, en la mayoría de los casos, el trabajador no podrá deducir en el ejercicio la totalidad de lo satisfecho en España, aunque podrá compensarlo en los 5 años fiscales inmediatos.

¹⁰⁹ Artículo 42 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, de derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, en la redacción dada por la Ley Orgánica 14/2003, de 20 de noviembre.

En la Dirección General de la Policía existe un Registro Central de Extranjeros en el que se anota el retorno de trabajadores de temporada, conforme al artículo 109.1 t) del Real Decreto 2393/2004, de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social.

Por otro lado, incidiendo en esta posibilidad, también podría plantearse la situación de que una empresa argentina con establecimiento permanente en España, en función de sus necesidades, gestionase y contratase a trabajadores argentinos, temporalmente, respetando la normativa laboral española.

Incluso podría darse el caso de que una empresa argentina consiguiera las autorizaciones pertinentes para constituir en España una empresa de trabajo temporal ¹¹⁰, es decir, aquella cuya actividad consiste en poner a disposición de otra empresa usuaria, con carácter temporal, trabajadores por ella contratados, y se dedica a ceder a los trabajadores con contrato de duración determinada para que presten servicios en empresas usuarias. Así, la empresa y el trabajador obtendrían un beneficio específico: los trabajadores argentinos de temporada reducirían su imposición en España al 2 por 100 de las rentas, y la empresa de trabajo temporal se beneficiaría de la puesta a disposición de dichos trabajadores.

2. Honorarios de directores y participaciones de consejeros. Artículo 16 del CHA.

«Los honorarios de Directores, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro del directorio, consejo de administración o de vigilancia, de una sociedad residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en este otro Estado.»

En el artículo 16 del CHA se hace referencia a las rentas derivadas de la actividad de supervisión de la sociedad, como pueden ser en forma de retribuciones fijas o variables, dietas de asistencia, rendimientos en especie, etc.

No obstante, cuando el director o consejero realice funciones como empleado o asesor interno o externo de la entidad, las rentas obtenidas se rigen, en su caso, por los artículos 14 ó 15 del CHA relativos a servicios personales independientes, dependientes, o servicios personales dependientes, respectivamente. Además, si el director o consejero es accionista de la entidad, las remuneraciones en forma de participación en beneficios se rigen por el artículo 10 del CHA, relativo a dividendos.

1. Retribuciones percibidas por los residentes en España en calidad de miembros de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente en Argentina.

Estas rentas se gravan en España (IRPF) y en Argentina (IG: beneficiarios del exterior). Posteriormente, habrá que aplicar el procedimiento del artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición.

¹¹⁰ Hay que tener en cuenta básicamente lo dispuesto en la Ley 14/1994, de 1 de junio, reguladora de las empresas de trabajo temporal; el Real Decreto 4/1995, de 13 de enero, que desarrolla la Ley 14/1994, de 1 de junio, reguladora de las empresas de trabajo temporal; y el Real Decreto 216/1999, de 5 de febrero, fija las disposiciones mínimas de seguridad y salud en el trabajo en el ámbito de las empresas de trabajo temporal.

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

En la normativa española, se califican como rendimientos íntegros del trabajo 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» ¹¹¹.

Los residentes en España que perciban, de fuente argentina, ese tipo de retribuciones en contraprestación de las funciones desempeñadas podrán utilizar como gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo los posibles gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales ¹¹², y practicar en la base imponible del impuesto la reducción por rendimientos del trabajo ¹¹³.

Además, aplicarán los límites que determinan la obligación de presentar la declaración del IRPF.

- **Impuesto a las Ganancias: beneficiarios del exterior.**

En la normativa argentina, se consideran ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos –de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país– que actúen en el extranjero ¹¹⁴.

Cuando una empresa argentina satisface beneficios netos de esa naturaleza, a un beneficiario del exterior, debe retener e ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el 35 por 100 de la ganancia neta presumida ¹¹⁵.

Esta ganancia neta se presume, sin admitir prueba en contrario, que es del 70 por 100 de las sumas pagadas por las remuneraciones o sueldos ¹¹⁶.

2. Retribuciones percibidas por residentes en Argentina en calidad de miembros de un consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente en España.

Estas rentas se gravan en Argentina (IG: ganancias de fuente extranjera) y en España (IRNR). Posteriormente, habrá que aplicar el procedimiento del artículo 23 del Convenio para evitar la doble imposición.

¹¹¹ Artículo 16.1 del TRLIRPF.

¹¹² Artículo 18.2 del TRLIRPF.

¹¹³ Artículo 51 del TRLIRPF.

¹¹⁴ Artículo 12 de la LIG.

¹¹⁵ Artículos 91 y 92 de la LIG.

¹¹⁶ Artículo 93 d) de la LIG.

- **Impuesto a las Ganancias: ganancias de fuente extranjera.**

En la normativa argentina, las ganancias de fuente extranjera procedentes del ejercicio de funciones de gestor de negocios o director de sociedades anónimas; sumas asignadas a los socios administradores de sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones; y honorarios del Consejo de Vigilancia, se incluyen dentro de las ganancias de cuarta categoría ¹¹⁷.

Como particularidad, los honorarios obtenidos por residentes en Argentina en su carácter de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia o de órganos directivos similares de sociedades constituidas en España, se imputan al año fiscal en el que se perciban ¹¹⁸.

- **Impuesto sobre la Renta de No Residentes.**

En la normativa española, se consideran rentas obtenidas en territorio español las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español ¹¹⁹.

Estas rentas se computan por su importe íntegro en la base imponible del impuesto, sin que puedan aplicarse reducciones ¹²⁰.

La cuota tributaria correspondiente a estas retribuciones se obtiene aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 25 por 100 ¹²¹.

3. Planificación fiscal.

La delimitación del concepto de honorarios de directores y participaciones de consejeros que realizan las normativas internas de los dos Estados, concreta claramente el reparto de la potestad tributaria de la forma anteriormente mencionada.

De todos modos, es frecuente que un miembro de un consejo de administración de una entidad ejerza, asimismo, otras actividades en ella, como empleado, asesor externo, etc. Las rentas abonadas por estos conceptos se sujetan, en su caso, al régimen de los servicios personales dependientes.

En este sentido, se ha mencionado al tratar este tipo de rentas, por ejemplo, la posibilidad de que un residente en España disfrute de una exención por trabajos efectivamente realizados en el

¹¹⁷ Artículo 79 de la LIG y artículo 122 de la RIG.

¹¹⁸ Artículo 133 e) de la LIG.

¹¹⁹ Artículo 13 e) del TRLIRNR.

¹²⁰ Artículo 24.1 del TRLIRNR.

¹²¹ Artículo 25.1 a) del TRLIRNR.

extranjero, hasta 60.101,21 euros de rendimiento, cuando se realicen para una empresa residente en Argentina. Estos rendimientos tributarían exclusivamente, en Argentina, al 35 por 100 del 70 por 100 de las remuneraciones recibidas, hasta esa cantidad.

Por tanto, en algunas ocasiones, recibir unas cantidades en concepto de asesor externo de una entidad, o como miembro de un consejo de administración o vigilancia de la propia entidad, puede variar la tributación significativamente.

Aquí es donde el prestador del servicio y la entidad que lo recibe pueden plantearse la posibilidad de incrementar un concepto determinado, en detrimento del otro, buscando la tributación más favorable para el director o consejero.

3. Pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias. Artículo 18 del CHA.

«1. Las pensiones y jubilaciones pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable, asimismo, a las prestaciones percibidas por los beneficiarios de fondos de pensiones o de otros sistemas alternativos.

3. Las anualidades pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

El término "anualidad" significa una suma prefijada que ha de pagarse periódicamente en épocas establecidas a lo largo de la vida de una persona o durante un período de tiempo determinado o determinable a cambio del pago de una cantidad adecuadamente equivalente en dinero o en signo que lo represente.

4. Las pensiones alimenticias pagadas a un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. La expresión "pensiones alimenticias", tal y como se emplea en este apartado, significa pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito, a una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, respecto de los cuales el perceptor esté sometido a imposición con arreglo a las leyes del Estado del que es residente.

5. Los pagos periódicos para manutención de hijos menores de edad, en aplicación de un acuerdo de separación por escrito, de una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar.»

En el artículo 18 del CHA se recoge el tratamiento que ha de darse a las pensiones privadas, y otras remuneraciones similares.

Las pensiones privadas son las cantidades que perciben las personas físicas, como consecuencia de un trabajo anterior, del antiguo empleador o de cualquiera de los organismos que se hagan cargo, sean instituciones de la Seguridad Social, cajas de pensiones o fondos de pensiones ¹²².

De acuerdo con el Convenio, las pensiones y jubilaciones, las prestaciones percibidas por los fondos de pensiones y otros sistemas alternativos, las anualidades y las pensiones alimenticias sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario.

1. Pensiones y demás retribuciones asimiladas satisfechas a un residente español.

Este tipo de rentas sólo pueden gravarse en España, con independencia de que se hubiera ejercido el trabajo en Argentina, o el pagador fuera argentino. Por tanto, un pensionista de fuente argentina que resida en España tributará exclusivamente en España (IRPF).

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Las pensiones y jubilaciones, las prestaciones percibidas por los fondos de pensiones y otros sistemas alternativos, las anualidades y las pensiones alimenticias, de fuente argentina, al quedar sometidas al IRPF español, se benefician de una serie de situaciones que contempla la normativa española para este tipo de remuneraciones.

a) Pensiones percibidas del régimen público de previsión social argentino por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares.

Se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estas remuneraciones, siempre que se perciban en forma de capital (pago único) y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación ¹²³.

b) Prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones argentinos.

Se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estas remuneraciones, siempre que se perciban en forma de capital (pago único) y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación ¹²⁴. Esta reducción no se aplica a las prestaciones percibidas en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible de impuesto.

¹²² Las pensiones derivadas de empleos ejercidos en empresas públicas siguen el tratamiento previsto para las pensiones privadas. Además, también se incluyen en esta categoría las cantidades que, derivadas del ejercicio de un empleo anterior, perciben terceras personas, en su carácter de beneficiarias (por ejemplo, las pensiones de orfandad o viudedad).

¹²³ Artículo 17.2 del TRLIRPF.

¹²⁴ Artículo 17.2 del TRLIRPF.

En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, la reducción del 40 por 100 sólo resulta aplicable al cobro efectuado en forma de capital.

Las prestaciones derivadas de un sistema de pensiones argentino deben estar vinculadas a la prestación de servicios en régimen de dependencia. Cualquier otra modalidad de plan de pensiones no tendría la consideración de rendimiento derivado de un empleo anterior y, en consecuencia, no se podría sujeta al régimen de pensiones del Convenio, y a la reducción del IRPF, para rendimientos íntegros del trabajo.

- c) Prestaciones reconocidas al contribuyente por el sistema de previsión social argentino como consecuencia de incapacidad laboral permanente total o gran invalidez.

En la normativa española, se declara la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez ¹²⁵. Creemos que las prestaciones equivalentes del régimen previsional argentino también deberán estar exentas, atendiendo a la finalidad de la exención y a los principios de generalidad e igualdad tributarios.

Además, el pensionista o asimilado residente en España podrá deducir del rendimiento íntegro del trabajo del IRPF las cuotas satisfechas a sindicatos, con el límite de 300,51 euros anuales, y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

En la misma línea, se beneficiará de la reducción en la base imponible del impuesto, por rendimientos del trabajo. (No podrá beneficiarse de la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, aunque el promotor sea la empresa y los partícipes los empleados de ésta, al exigir la normativa española el cumplimiento de unos requisitos exclusivamente atribuibles a los sistemas de previsión social españoles).

Por otro lado, las personas que satisfagan pensiones compensatorias a favor del cónyuge o anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, pueden reducir la base imponible del impuesto en dichas cantidades ¹²⁶.

Por último, es importante tener presente que el pensionista o asimilado aplicará los límites que determinan la obligación de presentar la declaración del IRPF.

2. Pensiones y demás retribuciones asimiladas satisfechas a un residente argentino.

Este tipo de rentas sólo pueden gravarse en Argentina, con independencia de que se hubiera ejercido el trabajo en España, o el pagador fuera español. En consecuencia, un pensionista de fuente española que resida en Argentina tributará en Argentina (IG: ganancias de fuente extranjera).

¹²⁵ Artículo 7 f) del TRLIRPF.

¹²⁶ Artículo 62 del TRLIRPF.

- **Impuesto a las Ganancias: ganancias de fuente extranjera.**

En la normativa argentina, se incluyen dentro de las ganancias de cuarta categoría las ganancias de fuente extranjera derivadas de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, y los beneficios netos de los aportes efectuados por el asegurado, que deriven de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal ¹²⁷.

Para determinar la ganancia neta de esa fuente extranjera, se deducen, junto a las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, argentinos, las contribuciones y descuentos para fondos de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de Estados extranjeros, sus subdivisiones políticas, organismos internacionales de los que la Nación sea parte y, siempre que sean obligatorios, los destinados a instituciones de Seguridad Social de países extranjeros, hasta la suma de 1.261,16 pesos anuales ¹²⁸.

Así, de la ganancia neta de fuente extranjera se pueden deducir las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social españoles, hasta el límite fijado.

Finalmente, en el Convenio se establece que los pagos por manutención de hijos menores de edad en aplicación de un acuerdo de separación por escrito, de una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del pagador.

Así, este tipo de pagos o ayudas satisfecho por un residente español a un residente argentino sólo se somete a gravamen en España. Por tanto, el residente en Argentina queda sujeto al IRNR español.

De todos modos, las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial se declaran exentas de dicho impuesto ¹²⁹. Por tanto, los pagos de un residente español por manutención de hijos menores, en virtud de decisión judicial, a residentes argentinos, no están sujetos a imposición.

Por otro lado, los pagos por manutención de hijos menores de edad en aplicación de un acuerdo de separación por escrito, de una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente argentino a un residente español, atendiendo al CHA, sólo se someten a gravamen en Argentina.

No obstante, hay que tener en cuenta que este tipo de pagos no está sujeto a tributación en la normativa interna argentina.

¹²⁷ Artículos 79 y 160 de la LIG.

¹²⁸ Artículo 163 a).2 de la LIG.

¹²⁹ Artículo 14.1 del TRLIRNR y artículo 7 k) del TRLIRPF.

Como en la LIG se consideran ganancias, «los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación»¹³⁰; se interpreta genéricamente que los pagos por manutención no pueden considerarse dentro de ese concepto de ganancia sujeta a imposición. Se supone que los gastos para el pagador por manutención de sus descendientes serán los mismos que si no se hubiese roto el vínculo matrimonial, por tanto, no existe renta o enriquecimiento para el descendiente. En consecuencia, el pago o ayuda no se sujeta al Impuesto a las Ganancias¹³¹.

3. Planificación fiscal.

Hay que tener en cuenta que en España los beneficiarios de planes de pensiones pueden aplicar una reducción del 40 por 100 sobre los rendimientos derivados de su rescate, siempre que se perciban en forma de capital y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. En cambio, en Argentina, no existe ninguna reducción.

Por tanto, a un nacional argentino o español que vaya a percibir unas rentas derivadas de un plan de pensiones argentino, vinculado a la previa prestación de servicios en régimen de dependencia, en las condiciones anteriores, le conviene residir fiscalmente en España, en ese ejercicio, ya que así podrá reducir los rendimientos en un 40 por 100.

4. Funciones públicas. Artículo 19 del CHA.

«1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente de este Estado que:

i) Posee la nacionalidad de este Estado.

ii) No ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

¹³⁰ Artículo 2 de la LIG.

¹³¹ De no ser así, el residente argentino que satisface pagos o ayudas a un beneficiario del exterior debería retener e ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el 35 por 100 de la ganancia neta presumida [que sería, sin admitirse prueba en contrario, el 90 por 100 de las sumas pagadas, conforme al artículo 93 h) de la LIG]. Una situación realmente injusta para los hijos menores de edad, receptores de pagos por manutención.

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

b) *Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.*

3. *Lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 18 se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.»*

En este artículo se hace referencia a las remuneraciones y pensiones percibidas por los funcionarios públicos, excluyendo de este régimen especial a los empleados de las empresas públicas, que aplicarán las reglas de tributación previstas en el Convenio para Servicios personales dependientes (art. 15), honorarios de Directores y participaciones de Consejeros (art. 16) y pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias (art. 18).

Las pensiones han de ser pagadas por servicios prestados al Estado, o alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, no como consecuencia de aportaciones a planes de pensiones. Así, las pensiones reciben el mismo tratamiento fiscal que los sueldos y salarios percibidos durante el período en que permanecieron en activo.

Además, en el artículo 19 del Convenio se regula el reparto de la potestad tributaria en la imposición de los funcionarios públicos, sin afectar a los privilegios fiscales que disfruta el personal diplomático (art. 27 del Convenio, agentes diplomáticos y funcionarios consulares).

a. Remuneraciones percibidas por funcionarios públicos.

Como regla general, las remuneraciones pagadas por un Estado, o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, a una persona física por razón de servicios prestados a este ente territorial se sujetan a imposición en el Estado que realiza los pagos.

Sin embargo, el Estado de residencia tiene el derecho exclusivo de imposición sobre esas remuneraciones en el supuesto de que los servicios sean prestados por una persona residente de ese Estado, que posea la nacionalidad de ese Estado, o que no haya adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

En este sentido, como regla general, las remuneraciones pagadas por el Estado español, Comunidades Autónomas o entes locales españoles, a una persona física residente en Argentina, por servicios prestados a cualquiera de estos entes, se sujeta a imposición en España (IRNR). No obstante, si la persona física residente en Argentina posee la nacionalidad argentina, las remuneraciones se sujetarán a imposición en Argentina (IG: ganancias de fuente extranjera).

1. Remuneraciones satisfechas por el Estado español, Comunidades Autónomas o entes locales españoles, a funcionarios públicos residentes en Argentina, pero sin nacionalidad argentina.

En este caso, las remuneraciones se gravan en España, por el IRNR.

- **Impuesto sobre la Renta de No Residentes.**

El empleado público residente en Argentina que percibe retribuciones del Estado español, Comunidad Autónoma o ente local español se podrá beneficiar de una serie de particularidades referidas a estos rendimientos, contempladas en la normativa interna española:

- 1) Indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores español, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Se declaran exentas esas indemnizaciones para los no residentes hasta los límites marcados en la normativa española, siempre que se produzca una desvinculación real del trabajador con el Estado, Comunidad Autónoma o ente local empleador, es decir, que el trabajador público en los tres años siguientes al despido o cese no vuelva a prestar servicios a la misma entidad ¹³².

- 2) Cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Estas cantidades no tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie para los empleados públicos no residentes, incluso cuando su prestación efectiva se efectúa por otras personas o entidades especializadas ¹³³.

- 3) Primas o cuotas satisfechas por el Estado, Comunidad Autónoma o ente local, en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del empleado, y primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando esta cobertura alcance al propio empleado público, a su cónyuge y descendientes y no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas.

Estas primas o cuotas tampoco tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie para los empleados no residentes y, por tanto, no están sometidas a gravamen en el IRNR ¹³⁴.

¹³² Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 7 e) del TRLIRPF y artículo 1 del RIRPF.

¹³³ Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 42 del RIRPF.

¹³⁴ Artículo 14.1 del TRLIRNR, artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 44 del RIRPF.

Por otro lado, el empleado público no residente en España no podrá aplicar, como pueden hacer los residentes en el IRPF, los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo; no podrá disminuir el rendimiento íntegro del trabajo en el importe de los siguientes gastos deducibles: cotizaciones al Sistema Público de la Seguridad Social español, cuotas satisfechas a sindicatos españoles, o gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del funcionario con el empleador público español; ni podrá beneficiarse de las reducciones en la base imponible del impuesto, por rendimientos del trabajo, por prolongación de la actividad laboral, o por discapacidad de trabajadores activos.

En cualquier caso, no se puede olvidar que, con carácter general, las remuneraciones de los empleados públicos se gravan al tipo de gravamen del 25 por 100, y los rendimientos de los empleados públicos que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en Argentina se gravan a un tipo impositivo especial del 8 por 100 ¹³⁵.

2. Remuneraciones satisfechas por el Estado español, Comunidades Autónomas o entes locales españoles, a funcionarios públicos residentes en Argentina de nacionalidad argentina.

En esta situación, las remuneraciones se gravan en Argentina, por el IG: ganancias de fuente extranjera.

- **Impuesto a las Ganancias: ganancias de fuente extranjera.**

Las remuneraciones de fuente extranjera del empleado público, residente y nacional argentino quedan sometidas al IG argentino. La normativa argentina contempla pocas situaciones que beneficien a estos empleados públicos.

Así, las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro, están exentas del impuesto ¹³⁶.

Asimismo, el empleado público residente y nacional argentino, para determinar la ganancia neta de fuente extranjera procedente de la función pública española, puede deducir, junto a las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, argentinos, las cotizaciones al Sistema Público de Seguridad Social español y las aportaciones y contribuciones a

¹³⁵ Artículo 25.1 c) del TRLIRNR.

¹³⁶ Artículo 20 i) de la LIG.

No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, o las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido.

sistemas españoles de previsión social, con el límite de 1.261,16 pesos anuales ¹³⁷; y los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico-asistencial, correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia, aunque dicha deducción no puede superar el 5 por 100 de la ganancia neta total del ejercicio ¹³⁸.

3. Planificación fiscal.

Al funcionario público de nacionalidad española residente en Argentina, que preste sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en Argentina, que cumpla los requisitos para adquirir la nacionalidad argentina y, por tanto, tener la doble nacionalidad española y argentina, hay que advertirle que no le conviene fiscalmente ejercitar esa opción.

El funcionario público, en el supuesto de tener la nacionalidad argentina, pasará a tributar por el Impuesto a las Ganancias argentino, en su modalidad de ganancias de fuente extranjera, situando las remuneraciones en una escala de gravamen progresiva, a una tasa del impuesto muy superior, con seguridad, al tipo impositivo especial del 8 por 100, contemplado en la normativa del IRNR español, para esa situación.

En cambio, al funcionario público de nacionalidad española residente en Argentina, que reciba remuneraciones de un ente territorial español, al margen de la situación anterior, y cumpla los requisitos para adquirir la nacionalidad argentina y, por tanto, tener la doble nacionalidad española y argentina, hay que recomendarle que compare si le es más conveniente tributar a un 25 por 100 de sus rendimientos, o a una escala de gravamen progresiva que, por ejemplo, para una ganancia neta imponible acumulada de 90.000 pesos anuales, significa una cuota de 19.200 pesos, es decir, aplicar un tipo impositivo del 21,33 por 100.

En este sentido, adquirir la nacionalidad argentina supondrá, en la mayoría de casos, una reducción significativa de la tributación, al quedar sujeto al Impuesto a las Ganancias. Por tanto, el hecho de adquirir una nueva nacionalidad comportará directamente un ahorro fiscal.

Por otro lado, como regla general, las remuneraciones pagadas por el Estado argentino, provincias o municipios argentinos, a una persona física residente en España, por servicios prestados a cualquiera de estos entes, se sujeta a imposición en Argentina (IG: beneficiarios del exterior). No obstante, si la persona física residente en España posee la nacionalidad española, las remuneraciones se sujetarán a imposición en España (IRPF).

¹³⁷ Artículo 163 a).2 de la LIG.

¹³⁸ Artículo .. de la Reglamentación de la LIG [artículo incorporado a continuación del art. 121 por Decreto N.º 290/2000, art. 1, inc. m)].

4. Remuneraciones satisfechas por el Estado argentino, provincias o municipios argentinos, a funcionarios públicos residentes en España, pero sin nacionalidad española.

En este caso, las remuneraciones se gravan en Argentina, por el IG: beneficiarios del exterior.

- **Impuesto a las Ganancias: beneficiarios del exterior.**

Cuando el empleador público argentino satisface remuneraciones a un residente español, beneficiario del exterior, debe retener e ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el 35 por 100 de la ganancia neta presumida ¹³⁹.

Esta ganancia neta se presume, sin admitirse prueba en contrario, que es del 70 por 100 de las sumas pagadas ¹⁴⁰.

5. Remuneraciones satisfechas por el Estado argentino, provincias o municipios argentinos, a funcionarios públicos residentes en España con nacionalidad española.

En esta situación, las remuneraciones se gravan en España, por el IRPF.

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Las remuneraciones de fuente extranjera, al quedar sometidas al IRPF español, se benefician de una serie de situaciones que contempla la normativa española para determinados rendimientos del trabajo dependiente.

a) Cantidades satisfechas por el empleador público argentino a los empleados públicos residentes y nacionales españoles por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

Se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estas cantidades ¹⁴¹.

b) Cantidades satisfechas por el empleador público argentino a los empleados públicos residentes y nacionales españoles en compensación o reparación de complementos salariales, o por la modificación de las condiciones de trabajo.

Se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estas cantidades ¹⁴².

¹³⁹ Artículos 91 y 92 de la LIG.

¹⁴⁰ Artículo 93 d) de la LIG.

¹⁴¹ Artículo 17.2 a) del TRLIRPF y artículo 10.1 del RIRPF.

¹⁴² Véase nota anterior.

- c) Indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores español, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Se declaran exentas esas indemnizaciones hasta los límites marcados en la normativa española, siempre que se produzca una desvinculación real del empleado público con el ente público argentino, es decir, que el empleado en los tres años siguientes al despido o cese no vuelva a prestar servicios a la misma entidad ¹⁴³.

- d) Cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Estas cantidades no tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie, incluso cuando su prestación efectiva se efectúa por otras personas o entidades especializadas ¹⁴⁴.

- e) Primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del empleado; y primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando esta cobertura alcance al propio trabajador, a su cónyuge y descendientes, y no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas.

Estas primas o cuotas tampoco tienen la consideración de rendimiento del trabajo en especie, y por tanto, no están sometidas a gravamen en el IRPF ¹⁴⁵.

Por otro lado, el trabajador residente y nacional español podrá deducir del rendimiento íntegro del trabajo del IRPF las cotizaciones al Sistema Público de Seguridad Social; las cuotas satisfechas a sindicatos, con el límite de 300,51 euros anuales; y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del trabajador con el empleador argentino, con el límite de 300 euros anuales.

Además, este empleado público español se beneficiará de la reducción en la base imponible del impuesto, por rendimientos del trabajo, y en su caso, de las reducciones por prolongación de la actividad laboral, por discapacidad de trabajadores activos, y por aportaciones y contribuciones a sistema de previsión social españoles. En la misma línea, reuniendo los requisitos podrá beneficiarse de la reducción en la cuota líquida del impuesto, por maternidad.

Por último, recordar que este empleado aplicará los límites que determinan la obligación de presentar la declaración del IRPF.

¹⁴³ Artículo 7 e) del TRLIRPF y artículo 1 del RIRPF.

¹⁴⁴ Artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 42 del RIRPF.

¹⁴⁵ Artículo 46.2 del TRLIRPF y artículo 44 del RIRPF.

6. Planificación fiscal.

Al funcionario público de nacionalidad argentina residente en España, que cumpla los requisitos para adquirir la nacionalidad española y, por tanto, tener la doble nacionalidad argentina y española, hay que recomendarle que considere primero el aspecto fiscal de ejercitar la opción.

Si tiene nacionalidad española dejará de tributar en Argentina por el Impuesto a las Ganancias (beneficiario del exterior) y pasará a tributar en España por el IRPF.

El beneficiario del exterior satisface en concepto de Impuesto a las Ganancias un 35 por 100 del 70 por 100 de las remuneraciones percibidas, lo que significa un tipo efectivo de gravamen del 24,5 por 100.

En el IRPF, el contribuyente con una base liquidable de parte general, por ejemplo, de 26.316 euros anuales, es gravado a un tipo impositivo de 24,46 por 100. Aunque, naturalmente, hablamos de una base liquidable derivada de rendimientos del trabajo, que habremos reducido previamente, como mínimo, utilizando la deducción del rendimiento íntegro, por cotizaciones sociales satisfechas, y la reducción de la base imponible, por obtención de rendimientos del trabajo.

Por tanto, la adquisición de nacionalidad únicamente interesará fiscalmente cuando el funcionario vaya a percibir remuneraciones constitutivas de una base liquidable inferior a 26.500 euros y, además, que la previsión retributiva se vaya a mantener estable en ejercicios futuros.

b. Pensiones percibidas por funcionarios públicos.

Como regla general, las pensiones pagadas por un Estado, o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, a una persona física por razón de servicios prestados a este ente territorial, se sujetan a imposición en el Estado que realiza los pagos.

Sin embargo, el Estado de residencia tiene el derecho exclusivo de imposición sobre esas pensiones en el supuesto de que los servicios sean prestados por una persona residente y nacional de ese Estado.

En este sentido, las pensiones pagadas por el Estado español, Comunidades Autónomas o entes locales españoles, a una persona física residente en Argentina, por servicios prestados a cualquiera de estos entes, se sujeta a imposición en España (IRNR). No obstante, si la persona física residente en Argentina posee la nacionalidad argentina, las remuneraciones se sujetarán a imposición en Argentina (IG: ganancias de fuente extranjera).

1. Pensiones satisfechas por el Estado español, Comunidades Autónomas o entes locales españoles, a personas físicas residentes en Argentina, pero sin nacionalidad argentina.

En este caso, las pensiones se gravan en España, por el IRNR.

- **Impuesto sobre la Renta de No Residentes.**

El pensionista residente en Argentina que percibe retribuciones del Estado español, Comunidad Autónoma o ente local español se podrá beneficiar de una serie de particularidades referidas a las pensiones, contempladas en la normativa interna española.

- Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo están exentas de gravamen ¹⁴⁶.
- Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto, están exentas de gravamen ¹⁴⁷.
- Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez están exentas de gravamen ¹⁴⁸.
- Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio, están exentas de gravamen ¹⁴⁹.
- Las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad están exentas de gravamen ¹⁵⁰.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español se gravan de acuerdo con la siguiente escala ¹⁵¹:

Importe anual pensión hasta – Euros	Cuota – Euros	Resto pensión hasta – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	9.616,19	8
9.616,19	769,30	5.409,11	30
15.025,30	2.392,03	en adelante	40

¹⁴⁶ Artículo 14.1 del TRLIRNR y artículo 7 a) del TRLIRPF.

¹⁴⁷ Artículo 14.1 del TRLIRNR y artículo 7 c) del TRLIRPF.

¹⁴⁸ Artículo 14.1 del TRLIRNR y artículo 7 f) del TRLIRPF.

¹⁴⁹ Artículo 14.1 del TRLIRNR y artículo 7 g) del TRLIRPF.

¹⁵⁰ Artículo 14.1 del TRLIRNR y artículo 7 h) del TRLIRPF.

¹⁵¹ Artículo 25.1 b) del TRLIRNR.

2. Pensiones satisfechas por el Estado español, Comunidades Autónomas o entes locales españoles, a personas físicas residentes en Argentina con nacionalidad argentina.

En esta situación, las pensiones se gravan en Argentina, por el IG: ganancias de fuente extranjera.

- **Impuesto a las Ganancias: ganancias de fuente extranjera.**

En la normativa argentina, como se ha visto, se incluyen, dentro de las ganancias de cuarta categoría, las ganancias de fuente extranjera derivadas de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal ¹⁵².

Para determinar la ganancia neta de esa fuente extranjera, se podrán deducir, en su caso, las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, españoles, con el límite de 1.261,16 pesos anuales ¹⁵³.

3. Planificación fiscal.

Cuando se habla de pensiones satisfechas por entes territoriales públicos a personas físicas residentes en otros Estados, el criterio de la nacionalidad del sujeto perceptor también sirve para delimitar la tributación en uno u otro Estado.

Por ello, al pensionista de nacionalidad española residente en Argentina, que cumpla los requisitos para adquirir la nacionalidad argentina y, por tanto, tener la doble nacionalidad española y argentina, hay que recomendarle que considere primero el aspecto fiscal de ejercitar esa opción.

Si tiene nacionalidad argentina dejará de tributar en España por el IRNR, y pasará a tributar en Argentina por el Impuesto a las Ganancias (ganancias de fuente extranjera).

El contribuyente en el Impuesto a las Ganancias tributa a una tasa progresiva que, por ejemplo, para una ganancia neta imponible acumulada de 60.000 pesos anuales, comporta una cuota de 11.100 pesos, es decir, aplicar un tipo impositivo del 18,5 por 100; para una ganancia neta imponible acumulada de 100.000 pesos anuales, comporta una cuota de 22.300 pesos, o sea, aplicar un tipo impositivo medio del 22,3 por 100; o para una ganancia neta acumulada de 120.000 pesos anuales, comporta una cuota de 28.500 euros, es decir, a un tipo impositivo de 23,75 por 100.

En cambio, en el IRNR, hay que tener presente que las pensiones más bajas se benefician de una fiscalidad reducida, pero no las pensiones más altas. Así, por ejemplo, para una pensión anual de 9.616,19 euros, se satisfaría una cuota de 769,30 euros, o sea, a un tipo impositivo del 8 por 100;

¹⁵² Artículos 79 y 160 de la LIG.

¹⁵³ Artículo 163 a).2 de la LIG.

para una pensión anual de 15.025,30 euros, se satisfaría una cuota de 2.392,03 euros, es decir, a un tipo impositivo de 15,92 por 100; para una pensión anual de 20.000 euros, se satisfaría una cuota de 4.381,91 euros, o sea, a un tipo impositivo de 21,90 por 100; o para una pensión anual de 30.000 euros, se satisfaría una cuota de 8.381,91 euros, es decir, a un tipo impositivo de 27,93 por 100.

Por tanto, la adquisición de la nacionalidad argentina únicamente interesará fiscalmente cuando se vayan a percibir pensiones elevadas y permanentes.

Por otro lado, como regla general, las pensiones pagadas por el Estado argentino, provincias o municipios argentinos, a una persona física residente en España, por servicios prestados a cualquiera de estos entes, se sujetan a imposición en Argentina (IG: beneficiarios del exterior). No obstante, si la persona física residente en España posee la nacionalidad española, las pensiones se sujetarán a imposición en España (IRPF).

4. Pensiones satisfechas por el Estado argentino, provincias o municipios argentinos, a una persona física residente en España, pero sin nacionalidad española.

En este caso, las pensiones se gravan en Argentina, por el IG: beneficiarios del exterior.

- **Impuesto a las Ganancias: beneficiarios del exterior.**

Cuando el Estado argentino satisface una pensión a un residente español, beneficiario del exterior, debe retener e ingresar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el 35 por 100 de la ganancia neta presumida ¹⁵⁴.

Esta ganancia neta se presume, sin admitirse prueba en contrario, que es del 70 por 100 de las sumas pagadas ¹⁵⁵.

5. Pensiones satisfechas por el Estado argentino, provincias o municipios argentinos, a una persona física residente en España con nacionalidad española.

En esta situación, las pensiones se gravan en España, por el IRPF.

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Las pensiones de fuente extranjera, al quedar sometidas al IRPF español, se benefician de una serie de situaciones que contempla la normativa española para estos rendimientos.

¹⁵⁴ Artículos 91 y 92 de la LIG.

¹⁵⁵ Artículo 93 d) de la LIG.

- a) Pensiones percibidas del régimen público de previsión social argentino por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares.

Se aplica una reducción del 40 por 100 sobre estas remuneraciones, siempre que se perciban en forma de capital (pago único) y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación ¹⁵⁶.

- b) Prestaciones reconocidas al contribuyente por el sistema de previsión social argentino como consecuencia de incapacidad laboral permanente total o gran invalidez.

En la normativa española, se declara la exención de las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez ¹⁵⁷. Aquí, igual que comentamos al hablar de las pensiones privadas, creemos que las prestaciones equivalentes del régimen previsional argentino también deberán estar exentas, atendiendo a la finalidad del beneficio fiscal y a los principios de generalidad e igualdad tributarios.

Además, el pensionista público residente en España podrá deducir del rendimiento íntegro del trabajo del IRPF las cuotas satisfechas a sindicatos, con el límite de 300,51 euros anuales; y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

En la misma línea, se beneficiará de la reducción en la base imponible del impuesto, por rendimientos del trabajo.

6. Planificación fiscal.

Al pensionista de nacionalidad argentina residente en España, que cumpla los requisitos para adquirir la nacionalidad española y, por tanto, tener la doble nacionalidad argentina y española, hay que recomendarle que considere primero el aspecto fiscal de ejercitar la opción.

Si tiene nacionalidad española dejará de tributar en Argentina por el Impuesto a las Ganancias (beneficiario del exterior) y pasará a tributar en España por el IRPF.

El beneficiario del exterior satisface en concepto de impuesto a las ganancias un 35 por 100 del 70 por 100 de las remuneraciones percibidas, lo que significa un tipo efectivo de gravamen del 24,5 por 100.

¹⁵⁶ Artículo 17.2 del TRLIRPF.

¹⁵⁷ Artículo 7 f) del TRLIRPF.

En el IRPF, el contribuyente con una base liquidable de parte general, por ejemplo, de 26.316 euros anuales, es gravado a un tipo impositivo de 24,46 por 100. Aunque, naturalmente, hablamos de una base liquidable derivada de rendimientos del trabajo, que habremos reducido previamente, como mínimo, utilizando la reducción de la base imponible, por obtención de rendimientos del trabajo.

Por tanto, la adquisición de una nueva nacionalidad únicamente interesará fiscalmente cuando se vayan a percibir pensiones, permanentes, constitutivas de una base liquidable inferior a 26.500 euros.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUAS ALCALDE, Emilio [2003]: *Tributación internacional de los Rendimientos del Trabajo*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor.
- ARESPACOCCHAGA, Joaquín de [1998]: *Planificación fiscal internacional*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y CAMILA NAVARRINE, Susana [1996]: *Impuesto a las Ganancias*, Ed. Depalma, Buenos Aires.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María [2000]: «La exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero», *Crónica Tributaria*, n.º 96.
- MARCOS CARDONA, Marta [2002]: «Tratamiento fiscal de las aportaciones realizadas por personas no residentes a planes de pensiones constituidos en España, así como de las efectuadas por residentes a planes de pensiones extranjeros. Especial referencia al ámbito comunitario», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 22.
- MATA RODRÍGUEZ, Miguel [1999]: «IRPF y nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes: tratamiento fiscal de las retribuciones pagadas en España a los trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 22.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón [2001]: «La tributación de las rentas obtenidas en España por no residentes sin establecimiento permanente», *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 17.
- [2001]: *Los Convenios para evitar la doble imposición*, Ed. Trivium, Madrid.
- PELÁEZ MARQUÉS, Mercedes [2003]: *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo [1999]: *El impuesto a las ganancias*, Ed. Depalma, Buenos Aires.
- REIG, Enrique Jorge [1996]: *Impuesto a las Ganancias*, Ed. Macchi, Buenos Aires.

- RUIZ GARCÍA, José Ramón [2004]: «Artículo 15 MC OCDE 2000 Renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, págs. 811-822.
- [2004]: «Artículo 16 MC OCDE 2000 Participaciones de Consejeros», en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, págs. 823-829.
- [2004]: «Artículo 17 MC OCDE 2000 Pensiones», *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, págs. 873-878.
- SERRANO ANTÓN, Fernando (coord.) [2001]: *Fiscalidad internacional*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- TOVILLAS MORÁN, José María [2004]: «Análisis de la última doctrina administrativa y jurisdiccional sobre el sistema de tributación de las pensiones en los convenios de doble imposición», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 17.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto [2004]: «MC OCDE 2000 Remuneraciones públicas», en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, págs. 879-904.