

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### RÉGIMEN FISCAL DE LOS DESPLAZAMIENTOS DE TRABAJADORES: ASPECTOS INTERNOS E INTERNACIONALES

**María del Carmen Cámara Barroso**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA*

---

#### EXTRACTO

A nadie escapa que, en un contexto tan globalizado como en el que nos encontramos inmersos en la actualidad, cada día son más los trabajadores que, por motivos laborales, deben cambiar su residencia (temporal o indefinidamente), con las implicaciones fiscales que ello conlleva, debiendo, por ejemplo, arbitrarse diferentes mecanismos para evitar supuestos de doble imposición.

Dada la actualidad del tema y la repercusión fiscal de dichos desplazamientos (tanto en la normativa nacional como internacional –y, en particular, en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición–), el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF- ha querido dedicar una de sus últimas ponencias de este curso académico al estudio del régimen fiscal de los desplazamientos de trabajadores.

El presente artículo es resumen de la conferencia impartida por Félix Alberto Vega Borrego, profesor titular de Derecho Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, que tuvo lugar los pasados 15 y 25 de febrero de 2016.

**Palabras claves:** doble imposición, estado de la fuente, estado de la residencia y rendimientos del trabajo.

---

## ISSUES TO DEBATE...

TAXATION OF MOVEMENT OF WORKERS: DOMESTIC AND  
INTERNATIONAL ISSUES

María del Carmen Cámara Barroso

---

**ABSTRACT**

We all know that in the current global context, every day there are more workers who, for work, must change their residence (temporarily or definitively), with the tax consequences that this entails. As a result, measures should be put in place to prevent double taxation schemes.

Given the fiscal impact of this movements (both in domestic and international law –and, in particular, in Double Taxation Agreements–), the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** taught in CEF.- has dedicated one of its last presentations of this academic year to the study of the fiscal regime of these movements.

This article is a summary of the conference given by Félix Alberto Vega Borrego, professor of Tax Law at the Autonomous University of Madrid, which took place on February 2016.

**Keywords:** double taxation, residence state, source state and labour income.

---

---

## Sumario

1. Criterios de residencia y periodo impositivo
2. Régimen especial de los trabajadores desplazados
3. Exención sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero
4. Retenciones y control de que se declara la renta mundial
5. Trabajadores no residentes en España
6. Rendimientos del trabajo y fiscalidad internacional: el artículo 15 del Modelo OCDE

## 1. CRITERIOS DE RESIDENCIA Y PERIODO IMPOSITIVO

Es innegable la importancia que, desde un punto de vista fiscal, tiene el desplazamiento internacional –temporal o permanente– de trabajadores, tanto dentro de un mismo grupo empresarial como para prestar servicios transnacionales. Por ello, se hace necesaria una planificación fiscal de los aspectos ligados a su retribución, que deberá tener en cuenta tanto la normativa del Estado de residencia (en adelante, ER) como la del Estado de la fuente (en adelante, EF) donde se presta la actividad, así como, por supuesto, los convenios bilaterales para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) que puedan existir entre el ER y el EF, inspirados, fundamentalmente, en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, Modelo OCDE).

En primer lugar, antes de seguir avanzando, consideramos necesario recordar los criterios que, en materia fiscal, se utilizan para determinar si una determinada persona física es (o no) residente de un cierto país.

Así, por ejemplo, en el caso de España, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), utiliza tanto el **criterio de la permanencia** (más de 183 días durante el año natural –computándose las ausencias esporádicas como tiempo en que se ha permanecido en España, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro Estado–) como otros (**centro de intereses económicos**).

Junto con ello, el legislador español ha establecido una serie de presunciones, *iuris tantum* (que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel –**centro de intereses vitales**–) e *iuris et de iure* (nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal –**cuarentena fiscal**–), presunción esta última que resultará aplicable durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y en los cuatro periodos impositivos siguientes.

Además, se consideran también residentes fiscales en territorio español aquellos nacionales españoles –así como su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad– que tengan su residencia habitual en el extranjero por su condición, entre otras, de miembros de nuestras misiones diplomáticas o de nuestras oficinas consulares en el extranjero o de funcionarios con cargo o empleo oficial en el extranjero.

En relación con la residencia, por lo que respecta al periodo impositivo, señalar que en España, en el ámbito de las personas físicas, no existen periodos impositivos inferiores al año natural derivados de cambios de residencia (sí, por ejemplo, en los casos de fallecimiento del contribuyente antes del 31 de diciembre), por lo que, o se es residente por todo el periodo impositivo –año

natural— o se mantiene la condición de no residente —tributando en consecuencia por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR)— durante el mismo.

Ello, como podemos imaginar, puede generar conflictos de doble residencia fiscal (que deberán solucionarse atendiendo a lo dispuesto en el art. 4.2 del Modelo OCDE) y también problemas relacionados con la retención aplicable (¿como residente o como no residente?)<sup>1</sup>.

## 2. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS

El artículo 93 de la LIRPF (y, en su desarrollo, los arts. 113 a 120 del RIRPF) permite a los trabajadores desplazados a territorio español que se convierten en residentes **optar** entre el régimen general —tributación por la renta mundial a tipos progresivos— o un régimen de tributación «equivalente» al de un no residente sin establecimiento permanente (en adelante, EP) —tributación por la renta de fuente española a un tipo proporcional— durante el primer año en que se es residente y los cinco siguientes.

Los requisitos que se exigen para la aplicación de este régimen de *impatriados* son los siguientes: (i) que no hayan sido residentes en España en los 10 años anteriores al desplazamiento; (ii) que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo (excluyéndose expresamente los deportistas profesionales —principales beneficiarios de este régimen en su configuración inicial, de ahí que popularmente se le conociera como *Ley Beckham*—) o, como novedad, de la adquisición de la condición de administrador (de una entidad en la que no sea partícipe/socio —o que, si lo es, no sea calificada como operación vinculada—); y (iii), por último, que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un EP situado en territorio español.

Aunque, en general, se aplican las reglas de cuantificación del IRNR, aparecen dos tipos de gravamen diferentes en función del tipo de renta:

- Base general (donde se incluirían los rendimientos del trabajo): hasta 600.000 euros (24%); desde 600.000 euros (45 %).
- Base especial (dividendos, intereses y ganancias patrimoniales): hasta 6.000 euros (19%); entre 6.000 y 50.000 euros (21 %); desde 50.000 euros (23 %).

---

<sup>1</sup> Sin embargo, los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004, de 20 de febrero —en adelante, RIRPF—) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) prevén, respectivamente, la opción de que, en los casos de trabajadores desplazados a España a principios de año o de trabajadores que, siendo residentes en el año X en España, se convierten en expatriados en el año X+1, se les retenga desde el principio como residente (comunicándolo a través del modelo 147) o como no residente (comunicándolo a través del modelo 247).

Como requisito formal se exige la comunicación de la opción a la Administración tributaria en el plazo de 6 meses desde el inicio de la actividad a través del **modelo 149**.

### 3. EXENCIÓN SOBRE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

El artículo 7 p) de la LIRPF (y, en su desarrollo, el art. 6 del RIRPF), con la finalidad de incentivar fiscalmente el desplazamiento (temporal) al extranjero de trabajadores residentes en España, declara exentos, para eliminar la doble imposición, los rendimientos del trabajo por trabajos efectivamente realizados en el extranjero siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (a) que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un EP radicado en el extranjero; y (b) que en el territorio en que se realicen los trabajos *se aplique* un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto –no siendo preciso que dichos rendimientos hayan estado efectivamente gravados en el extranjero– y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal<sup>2</sup>.

Este régimen de *expatriados* se aplica tanto a las retribuciones específicas asociadas al desplazamiento –con independencia de que se paguen en el extranjero o, en su caso, por el empleador español– como a las retribuciones no específicas o habituales pagadas por el empleador español –multiplicando la retribución diaria por el número de días que el trabajador ha estado desplazado al extranjero–.

La exención [que es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3 b) del RIRPF]<sup>3</sup> se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

### 4. RETENCIONES Y CONTROL DE QUE SE DECLARA LA RENTA MUNDIAL

Para aquellos casos de trabajadores expatriados a España (que pasarán a tributar en nuestro país por sus rentas mundiales), en los que, junto con el salario que le paga la filial española reciben cantidades adicionales de la matriz extranjera, el artículo 99.2 de la LIRPF [y, en su desarrollo, el art. 76.2 a) del RIRPF], al objeto de controlar que el trabajador declara su renta mundial (entre las que, obviamente, se incluyen las rentas pagada por la matriz), establece que la filial española

<sup>2</sup> Se presume que el impuesto es «análogo» si hay CDI con cláusula de intercambio de información.

<sup>3</sup> El régimen de excesos determina la exención de gravamen de los excesos que perciban los empleados de empresas con destino al extranjero sobre aquellas retribuciones que recibirían en caso de hallarse destinados en España.

tiene obligación de retener al trabajador tanto por lo que ella le paga como por los rendimientos del trabajo que la matriz satisface al trabajador.

Así, cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquella o a un EP radicado en territorio español, la entidad o el EP en el que preste sus servicios el contribuyente deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta<sup>4</sup>.

Dado que no existe una norma similar cuando el trabajador es no residente en España, en estos casos, la responsabilidad será únicamente del trabajador, que deberá presentar su declaración de IRNR declarando lo percibido por la matriz en concepto de retribución de su trabajo en España.

## 5. TRABAJADORES NO RESIDENTES EN ESPAÑA

A tenor de lo dispuesto en el artículo 13.1 c) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, son de fuente española los siguientes rendimientos del trabajo: (a) cuando deriven, *directa* o *indirectamente*, de una actividad personal desarrollada en territorio español; (b) cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española; o (c) cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Así, con carácter general, son rendimientos del trabajo de fuente española los que se deriven *directa* o *indirectamente* de una actividad personal desarrollada en territorio español, con independencia de dónde se realice el pago.

Si el pagador es residente en España (o un EP en España) tiene obligación de retener [un 19 o un 24 %, en función de si el no residente es residente en un Estado miembro de la Unión Europea (en adelante, UE) o del Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE) o no, respectivamente]. Esta obligación de retener exonera al contribuyente de presentar autoliquidación.

Por el contrario, si el pagador es un no residente en España, el trabajador tendrá que presentar una autoliquidación (sin deducción de gastos, salvo que se trate de un residente en la UE o en el EEE) en los 20 primeros días del mes siguiente al trimestre en que se produce el devengo de la renta.

---

<sup>4</sup> Nos queda la duda de si, en estos casos, la filial española tiene obligación de retener por lo que la matriz paga al trabajador por los servicios que presta a la filial o se extiende también a cualquier otro rendimiento del trabajo pagado por la matriz (opción esta última que, como podemos imaginar, puede resultar bastante complejo para la filial).

Todo esto, como no podía ser de otra manera, teniendo en cuenta lo dispuesto en los CDI y, en particular, en el artículo 15 (renta del trabajo dependiente) del Modelo OCDE, que desarrollaremos en las páginas siguientes<sup>5</sup>.

## 6. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL ARTÍCULO 15 DEL MODELO OCDE

La mayor parte de los ordenamientos jurídicos contemplan un concepto amplio de rendimientos del trabajo, que contiene tanto los rendimientos del trabajo por naturaleza (donde se dan las notas de *dependencia* y *ajenidad*) como otros supuestos a los que se le atribuye legalmente dicha consideración (como ocurre, por ejemplo, en el caso de España con la pensión compensatoria o los alimentos entre parientes).

Esta calificación como rendimientos del trabajo es más compleja cuando se trata de no residentes, pues debemos acudir a distintos instrumentos: CDI, Modelo OCDE, normativa interna del ER, normativa interna del EF, etc.

Esto es especialmente importante en los CDI cuyo artículo 21 sigue lo establecido en el Modelo OCDE, en virtud del cual las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en otro artículo, únicamente pueden someterse a imposición en el ER.

El artículo 15 del Modelo OCDE, que cubre la mayor parte de los rendimientos del trabajo, establece que «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante *en razón de un trabajo dependiente* solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él» (la cursiva es nuestra).

Es por tanto imprescindible que los rendimientos en cuestión retribuyan la realización de un trabajo para otro<sup>6</sup>, concurriendo las notas de *dependencia* y *ajenidad*, con independencia de si la retribución es dineraria o en especie.

Según se desprende de la dicción literal del artículo 15 del Modelo OCDE, este resultará de aplicación cuando no lo sean otros preceptos –remuneraciones en calidad de consejero (art. 16), artistas y deportistas (art. 17), pensiones (art. 18), funciones públicas (art. 19) o estudiantes (art. 20)–.

<sup>5</sup> Los CDI (y, por extensión, el Modelo OCDE) delimitan cuándo el EF puede gravar un rendimiento del trabajo, pero no establecen ninguna regla sobre su cuantificación (o régimen de deducción de gastos), dependiendo estas cuestiones, salvo disposición expresa del CDI, de lo dispuesto en el derecho interno.

<sup>6</sup> Debemos señalar que no todo rendimiento calificado por el derecho interno como rendimientos del trabajo tiene cabida en el artículo 15 del Modelo OCDE, debiendo concurrir las notas indicadas de *dependencia* y *ajenidad*.



Atendiendo a lo dispuesto en este artículo, los rendimientos del trabajo siempre podrán someterse a imposición en el ER, sin perjuicio de que, si el EF puede gravar el rendimiento (esto es, si la actividad se ha desarrollado materialmente en su territorio y concurre *alguna* de las circunstancias del art. 15.2 del Modelo OCDE –que señalaremos a continuación–), el primero tenga la obligación, en virtud de lo dispuesto en el CDI, de aplicar los métodos para eliminar la doble imposición (exención o imputación según corresponda).

El artículo 15.2 del Modelo OCDE establece que las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante (ER) en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante (EF) solo pueden someterse a imposición en el EF si concurre *alguna* de las siguientes circunstancias: (a) el perceptor permanece en el EF durante un periodo cuya duración exceda, en conjunto, de 183 días (**criterio de la permanencia**)<sup>7</sup>; (b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que sea residente del EF (**criterio del sujeto que realiza el pago**)<sup>8</sup>; o (c) las remuneraciones son soportadas por un EP que el empleador tenga en el EF (**criterio del EP**)<sup>9</sup>.

Por su parte, el artículo 15.3 del Modelo OCDE establece que las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores (**navegación marítima o aérea**), pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa; esto es, cuando no coinciden, se establece una tributación compartida entre el ER del trabajador y el de la sede de dirección efectiva de la entidad.

Antes de pasar a analizar algunas retribuciones específicas, no podemos dejar de hacer mención a la cuestión de los **trabajadores fronterizos**, entendidos estos como aquellas personas que, viviendo en un determinado país, trabajan en un país vecino, de modo que cada día se desplaza del ER al EF, que, en general, podrá gravar sus rendimientos del trabajo en virtud del artículo 15.2 del Modelo OCDE. Sin embargo, en estos casos, es habitual encontrar unas cláusulas específicas entre los países que comparten frontera en virtud de la cual se establece la tributación exclusiva en el ER.

Así ocurre, por ejemplo, en los CDI entre España y Francia/Portugal, en virtud de los cuales los trabajadores fronterizos residentes en Francia y Portugal que pasan diariamente a España a realizar su trabajo, solo están sometidos a imposición en el Estado del que son residentes respecto a sus retribuciones por dicho trabajo<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Lo relevante no es que en un ejercicio esté 183 días, sino que el periodo de estancia sea superior a dicha cifra, con independencia del ejercicio en que comienza o termina.

<sup>8</sup> Los Comentarios al Modelo OCDE de 2010 consideran que el concepto de empleador es aplicable también respecto a los trabajadores cedidos por otra empresa en términos equivalentes a los de un contrato de puesta a disposición realizado por una empresa de trabajo temporal.

<sup>9</sup> Los Comentarios al Modelo OCDE señalan que lo relevante es que el coste sea atribuible, aunque efectivamente no se haya soportado o deducido.

<sup>10</sup> Respecto a los trabajadores de Marruecos, al no contemplar el CDI ninguna cláusula especial, los rendimientos que obtengan por su trabajo estarán sometidos a tributación en España, como EF.

Por su parte, el artículo 16 del Modelo OCDE, relativo a las retribuciones –dinerarias o en especie (*stock options*)– obtenidas en calidad de consejero (**participaciones de consejeros**), señala que «las remuneraciones en calidad de consejero y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante *pueden* someterse a imposición en ese otro Estado» (la cursiva es nuestra).

De otro lado, el artículo 19 del Modelo OCDE regula la función pública (**empleados públicos**).

Por lo que respecta a los **rendimientos del trabajo**, con carácter general, se prevé la tributación exclusiva en el EF (Estado que realiza el pago). Sin embargo, como regla especial, cuando este no coincide con el EF, se prevé la tributación *exclusiva* en el ER. En este último caso se exige que los trabajos hayan sido prestados en el ER y que el residente sea nacional del ER o no haya adquirido la condición de residente únicamente para prestar los servicios.

En lo atinente a las **pensiones**, con carácter general, se prevé la tributación exclusiva en el EF (Estado que realiza el pago). Sin embargo, como regla especial, cuando este no coincide con el EF, se prevé la tributación exclusiva en el ER. En este último caso se exige que los trabajos hayan sido prestados en el ER y que el residente sea nacional del ER.

A continuación, el artículo 20 del Modelo OCDE (**estudiantes**) señala que «las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o capacitación un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o capacitación, no pueden someterse a imposición en ese Estado».

Por último, el artículo 21 del Modelo OCDE (**otras rentas**), al que ya hemos hecho mención arriba, establece que «las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente convenio solo pueden someterse a imposición en ese Estado».

Así, en general, para las rentas no reguladas en el Modelo OCDE se establece la tributación exclusiva en el ER. Dentro de estos supuestos podemos destacar, por ejemplo, las pensiones compensatorias, las anualidades por alimentos, etc.