

ASPECTOS CONFLICTIVOS RELACIONADOS CON LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE TRABAJADORES EXPATRIADOS RESIDENTES

Belén García Carretero

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
(Acreditada como Titular). UCM*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

EXTRACTO

La figura de los trabajadores desplazados es una realidad existente desde hace muchos años cuyo estudio, teniendo en cuenta las consecuencias económicas derivadas de la misma, resulta de gran interés atendiendo a nuestro panorama económico actual. Con relación a esa figura, los aspectos fiscales tienen un protagonismo indiscutible, por lo que numerosos Estados han adoptado diversas medidas tendentes a favorecer la salida y entrada de trabajadores. En concreto, en nuestra normativa reguladora del IRPF, con la finalidad de potenciar la salida de trabajadores que, sin perder su residencia en España, se desplacen fuera de nuestras fronteras con motivo de la prestación de un trabajo, se contienen distintos artículos entre los que destaca el artículo 7 p) donde se declara la exención de los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero siempre que se cumplan determinados requisitos cuya concurrencia e interpretación genera importantes conflictos a cuyo análisis y solución dedicamos el presente trabajo.

Palabras claves: IRPF, residencia, rendimientos de trabajo y expatriados.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014 / Fecha de revisión: 30-01-2015

CONTROVERSIAL ISSUES IN TAXATION IN THE IRPF OF EXPATRIATE RESIDENT WORKERS

Belén García Carretero

ABSTRACT

The reality of the existence of displaced workers has been an issue for many years. The study of this reality and its economic consequences is of great interest, particularly given the current economic situation. The taxation of income earned by displaced workers is one of the most relevant issues affecting displaced workers. Accordingly, many countries have implemented an array of measures tending to favor the exit and entry of workers. In the particular case of Spain, the income tax (IRPF) statute, incorporates different measures that have the purpose of facilitating the entry and exit of workers that travel abroad to work but still keep their fiscal residence in Spain. A measure of particular interest is the one contained in article 7 p) of the IRPF, which specifies that work income obtained abroad is exempt as long as certain conditions are met. The interpretation of when and to what extent are these conditions met is a subject of debate among scholars and practitioners. This paper is devoted to clarify these issues.

Keywords: IRPF, residence, earned income and expatriate.

Sumario

- I. Introducción
 - II. Circunstancias a valorar en caso de traslado: la importancia del aspecto fiscal y los distintos escenarios posibles
 - A. Desplazamiento con pérdida de residencia hacia un país no considerado como paraíso fiscal
 - B. Desplazamiento con pérdida de residencia hacia un país considerado como paraíso fiscal
 - C. Desplazamiento sin pérdida de residencia hacia un país no considerado como paraíso fiscal
 - D. Desplazamiento sin pérdida de residencia hacia un país considerado como paraíso fiscal
 - III. Análisis de la exención por rendimientos de trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero
 - A. Requisito general: la residencia en España
 - B. Requisitos específicos
 - C. Compatibilidad e incompatibilidad
 - IV. Conclusión
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Los movimientos de personas, capitales, bienes y servicios, característicos de una situación de internacionalización y globalización económica, se han visto incrementados como consecuencia de la crisis económica vivida que ha afectado, en gran medida, al mercado laboral. Estos movimientos, y en especial aquellos que conllevan un desplazamiento internacional de trabajadores, pueden generar importantes beneficios, como favorecer la internacionalización de nuestras empresas, la competitividad de las mismas o el incremento en la capacitación de nuestros trabajadores, pero también algunos inconvenientes entre los que cabe destacar el presumible riesgo de deslocalización de esas personas.

Con el objetivo de evitar la posible deslocalización de aquellas personas, numerosos Estados, y entre ellos España, han actuado desde el punto de vista normativo procurando incentivar tanto la entrada de nuevos trabajadores procedentes de otros países, los cuales adquieran su residencia en nuestro territorio, como la salida de nuestros trabajadores fuera de nuestras fronteras, los cuales no pierdan su residencia en nuestro país. En definitiva, se trata de sumar, y en ningún caso restar, es decir, favorecer la internacionalización de nuestras empresas y trabajadores incrementando además la recaudación generada por los mismos.

Dada la amplitud del tema, se impone la necesidad de delimitar con claridad el objetivo del mismo, que será el estudio de la diversa problemática suscitada en torno a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de las personas que se desplazan fuera de nuestro país para desarrollar un trabajo por cuenta ajena sin perder su residencia en España. La consecución del mencionado objetivo se justifica en la gran relevancia que, tanto desde el punto de vista del trabajador como de la empresa, tiene el aspecto fiscal en orden a adoptar la decisión del traslado, así como por la importancia que para la Administración tributaria tiene el llevar a cabo un adecuado control de los mismos teniendo en cuenta los diversos aspectos fiscales implicados como retenciones, exenciones, deducciones, operaciones vinculadas o establecimiento permanente.

II. CIRCUNSTANCIAS A VALORAR EN CASO DE TRASLADO: LA IMPORTANCIA DEL ASPECTO FISCAL Y LOS DISTINTOS ESCENARIOS POSIBLES

Como se indicaba en el epígrafe anterior, aparte de la globalización e internacionalización económica, la situación de crisis se ha sumado a los dos factores anteriores generando un impor-

tante aumento de personas las cuales¹, ante las malas perspectivas laborales existentes en nuestro país, han optado, en unos casos por sí mismos y en otros impulsados por sus propias empresas², a buscar alternativas laborales en el exterior. Son numerosos los aspectos o circunstancias que son objeto de valoración a la hora de adoptar una decisión de esas características, entre las que podemos destacar las siguientes:

- Circunstancias personales: tiempo de estancia, existencia o no de familia y traslado o no con la misma (muchas veces dependerá de la duración de la estancia y del grado de desarrollo del país al que se produciría el traslado), país de destino, conocimiento del idioma y cultura del país de destino, entorno en el país de llegada (compañeros o compatriotas), vivienda, educación de los hijos, situación del cónyuge, cuestiones relacionadas con la Seguridad Social (si es posible o no la cotización en el país de origen, si afecta el traslado a la pensión de jubilación) u otras cuestiones prácticas como la necesidad o no de vender la casa o el coche del país de origen.
- Circunstancias profesionales: desarrollo profesional, mayor formación, reconocimiento de la empresa, promoción, mantenimiento o no del puesto de trabajo al regreso.
- Circunstancias económicas: retribución percibida³, compensación económica al cónyuge, reembolso de los gastos de traslado y/o visitas periódicas, consecuencias fiscales.

Muchas de las circunstancias indicadas variarán en función de si el trabajador continúa o no manteniendo su residencia en el país de origen a pesar del traslado. Especialmente este dato será determinante a la hora de concretar el aspecto que más nos interesa, el régimen fiscal del sujeto que adopta la decisión de traslado, sin duda, el conocimiento del mismo será uno de los aspectos más valorados en orden a adoptar una decisión de traslado. A estos efectos es importante indicar los distintos escenarios ante los que nos podríamos encontrar en caso de que el sujeto salga al exterior para desarrollar un trabajo, utilizando como elemento diferenciador la pérdida o no de residencia generada como consecuencia del desplazamiento y, en ambos casos, si el país al que se produce dicho desplazamiento tiene o no la consideración de paraíso fiscal.

¹ Durante el primer trimestre del año 2012 fueron 27.000 los españoles que decidieron abandonar el país. Dato publicado en el periódico *Expansión* de 5 de mayo de 2012.

² Con la finalidad, entre otras, de buscar nuevos mercados y compensar así la pérdida de ventas internas.

³ Algunos expertos indican que, a efectos de negociar la retribución percibida en caso de traslado, se suele acudir al denominado *índice Big Mac* –lo que vale la conocida hamburguesa en los distintos países–. *Vid.* opinión manifestada por José Ramón PIN, titular de la Cátedra José Felipe Beltrán de Gobierno y Liderazgo en la Administración Pública, recogida en «Que tenga un buen viaje, expatriado», *Expansión*, Madrid, mayo, 2012, pág. 56.

tante aumento de personas las cuales¹, ante las malas perspectivas laborales existentes en nuestro país, han optado, en unos casos por sí mismos y en otros impulsados por sus propias empresas², a buscar alternativas laborales en el exterior. Son numerosos los aspectos o circunstancias que son objeto de valoración a la hora de adoptar una decisión de esas características, entre las que podemos destacar las siguientes:

- Circunstancias personales: tiempo de estancia, existencia o no de familia y traslado o no con la misma (muchas veces dependerá de la duración de la estancia y del grado de desarrollo del país al que se produciría el traslado), país de destino, conocimiento del idioma y cultura del país de destino, entorno en el país de llegada (compañeros o compatriotas), vivienda, educación de los hijos, situación del cónyuge, cuestiones relacionadas con la Seguridad Social (si es posible o no la cotización en el país de origen, si afecta el traslado a la pensión de jubilación) u otras cuestiones prácticas como la necesidad o no de vender la casa o el coche del país de origen.
- Circunstancias profesionales: desarrollo profesional, mayor formación, reconocimiento de la empresa, promoción, mantenimiento o no del puesto de trabajo al regreso.
- Circunstancias económicas: retribución percibida³, compensación económica al cónyuge, reembolso de los gastos de traslado y/o visitas periódicas, consecuencias fiscales.

Muchas de las circunstancias indicadas variarán en función de si el trabajador continúa o no manteniendo su residencia en el país de origen a pesar del traslado. Especialmente este dato será determinante a la hora de concretar el aspecto que más nos interesa, el régimen fiscal del sujeto que adopta la decisión de traslado, sin duda, el conocimiento del mismo será uno de los aspectos más valorados en orden a adoptar una decisión de traslado. A estos efectos es importante indicar los distintos escenarios ante los que nos podríamos encontrar en caso de que el sujeto salga al exterior para desarrollar un trabajo, utilizando como elemento diferenciador la pérdida o no de residencia generada como consecuencia del desplazamiento y, en ambos casos, si el país al que se produce dicho desplazamiento tiene o no la consideración de paraíso fiscal.

¹ Durante el primer trimestre del año 2012 fueron 27.000 los españoles que decidieron abandonar el país. Dato publicado en el periódico *Expansión* de 5 de mayo de 2012.

² Con la finalidad, entre otras, de buscar nuevos mercados y compensar así la pérdida de ventas internas.

³ Algunos expertos indican que, a efectos de negociar la retribución percibida en caso de traslado, se suele acudir al denominado *índice Big Mac* –lo que vale la conocida hamburguesa en los distintos países–. *Vid.* opinión manifestada por José Ramón PIN, titular de la Cátedra José Felipe Beltrán de Gobierno y Liderazgo en la Administración Pública, recogida en «Que tenga un buen viaje, expatriado», *Expansión*, Madrid, mayo, 2012, pág. 56.

A. DESPLAZAMIENTO CON PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS NO CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

Un primer escenario ante el que nos podríamos encontrar es aquel caracterizado por que el desplazamiento genera una pérdida de residencia y el país de destino no es un país calificado como paraíso fiscal. En este caso a la hora de determinar el régimen fiscal aplicable debemos contemplar los denominados *exit tax* o impuestos de salida exigidos por algunos países en caso de traslado de residencia a otros países consistentes en el gravamen de las plusvalías latentes en el momento en que el contribuyente traslada su residencia al extranjero⁴.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha emitido distintos pronunciamientos con relación a los *exit tax*⁵ entre los que cabe destacar las Sentencias del TJUE de 12 de marzo de 2004 [Asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* (NFJ017164)] y de 7 de septiembre de 2006 [Asunto C-470/04, *Sr. N* (NFJ024030)]. En ambas sentencias el Tribunal de Justicia ha manifestado que este tipo de impuestos, exigidos exclusivamente en los supuestos de traslado de residencia fiscal, son incompatibles con la libertad de establecimiento, pues ejercen un efecto disuasorio sobre el contribuyente que, en ejercicio de la mencionada libertad, tiene intención de trasladar su residencia, ya que se verá sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia cuyo devengo del impuesto no tendrán lugar hasta el momento en el que se produce la venta.

En cuanto a la posibilidad de que la mencionada restricción de la libertad de establecimiento persiga un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifique por razones de interés general, el Tribunal de Luxemburgo indica en la sentencia *Lasteyrie du Saillant* que la restricción puede estar justificada en la necesidad de evitar mecanismos abusivos, pero estima que, en tal caso, el legislador deberá conceder un aplazamiento sin garantías o bien limitar el gravamen a los casos en que el cambio de residencia tenga un carácter fugaz y artificioso.

Por su parte en la sentencia *Sr. N*, con relación a la normativa neerlandesa que exigía un impuesto correspondiente a las plusvalías latentes de participaciones significativas en ciertas sociedades cuyo pago podía aplazarse durante diez años mediante la aportación de garantía suficiente, el Tribunal de Justicia manifiesta que, en esa normativa, la restricción de la libertad de establecimiento se produce por tres vías: 1) Devengo del impuesto en el momento del traslado; 2) Exigen-

⁴ *Vid.*, entre otros sobre este tema, RIBES RIBES, A.: *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014. HERRERA MOLINA, P. M.: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 29, 2013. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, número 125, 2007. MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012.

⁵ Sobre esta materia también se ha posicionado la Comisión Europea indicando las directrices que deberían observar los Estados miembros a la hora de configurar y aplicar sus impuestos de salida en relación con los traslados de residencia a otro Estado miembro por parte de personas físicas y entidades, a través de una Comunicación de 2006, *Exit Taxation and the need for Co-ordination of Member States tax policies* [COM (2006)825 final].

cia de presentar una declaración-liquidación (debe tenerse en cuenta el coste indirecto que supone su elaboración), y 3) Necesidad de aportar garantía para conseguir su aplazamiento. El TJUE entiende que estas restricciones pueden estar justificadas por la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado del poder tributario siempre y cuando sean proporcionadas, es decir, no vayan más allá de lo necesario para conseguir su fin. Mientras que el Tribunal de Justicia considera proporcionadas las dos primeras restricciones⁶, no estima lo mismo respecto de la tercera al valorar como desproporcionada la exigencia de una garantía para la concesión de un aplazamiento, manifestando que la directivas de asistencia mutua en materia de intercambio de información y de recaudación suponen una protección suficiente del crédito tributario⁷. En definitiva, el Tribunal de Luxemburgo indica dos de los requisitos que debe cumplir la normativa reguladora de un impuesto de salida para que sea proporcionado: 1) Que se conceda aplazamiento sin garantías y 2) Que a la hora de cobrar el impuesto se tuvieran en cuenta las minusvalías sufridas en el nuevo Estado de residencia⁸.

A raíz de estas sentencias la mayor parte de los Estados miembros, en cuya normativa se contemplaba la aplicación de estos impuestos, los han suprimido o, al menos, modificado atendiendo a lo manifestado por el TJUE en su jurisprudencia. En realidad, para ajustarse a la jurisprudencia comunitaria en esta materia, tal y como indican los profesores FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA, «... basta con exigir la declaración de la plusvalía y suspender o aplazar la obligación de ingresar hasta que se produzca la venta de forma incondicional (sin exigir garantía, ni que se nombre representante, etc.), pero permitiendo además corregir a la baja la base imponible si con posterioridad al traslado de residencia baja el valor de mercado». En caso de que se conceda una suspensión o aplazamiento incondicionado, los mencionados autores continúan manifestando que los Estados miembros que quieran exigir el impuesto deberán recabar el auxilio del Estado de la nueva residencia acudiendo a los procedimientos previstos en las directivas y, además, han de asegurarse de que no se produce una doble imposición pues si el Estado miembro que aplica el *exit tax* no corrige la doble imposición, se infringiría la libertad de establecimiento⁹.

⁶ Respecto a la exigencia consistente en el anticipo del devengo del impuesto al momento del traslado de residencia, el Tribunal de Justicia lo considera proporcionado siempre que la eventual recaudación del impuesto «tuviera íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado del domicilio del contribuyente interesado, excepto si ya se hubieran tenido en cuenta tales minusvalías en el Estado miembro de acogida» (FJ 54). En cuanto a la obligación de presentar declaración-liquidación en el momento del traslado, el TJUE también la califica como proporcionada indicando que «aunque hubiera sido posible liquidar solo a posteriori en la fecha de la enajenación de los títulos, la parte del impuesto correspondiente al Estado miembro de origen, ello no habría hecho que tal contribuyente contrajera obligaciones menos importantes. Además de la declaración tributaria que debería haber presentado a los servicios competentes neerlandeses en el momento de la cesión de sus participaciones, habría estado obligado a conservar todos los justificantes de la determinación del valor de mercado de estas en el momento del traslado de su domicilio, así como, en su caso, de los posibles gastos deducibles» (FJ 50).

⁷ Vid. FJ 52 y 53.

⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *op. cit.*, pág. 14.

⁹ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 53 y 54.

En nuestra normativa reguladora del IRPF¹⁰ se contiene, además de algunos preceptos cuya aplicación puede generar unos efectos restrictivos o al menos disuasorios en los supuestos de cambio de residencia, un impuesto de salida propiamente dicho. Se trata de los artículos 14.3, 8.2 y 95 bis¹¹ de la LIRPF.

En el artículo 14 de la LIRPF se regula la imputación temporal de rentas permitiendo que el contribuyente opte en ocasiones por criterios de imputación temporal distintos del devengo, consiguiendo así el diferimiento del tributo. Sin embargo, en el apartado 3.º de dicho artículo se recoge una regla especial en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, en este caso se dispone que «todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno».

La Comisión, al considerar que este precepto vulneraba la libertad de establecimiento, inició un procedimiento de infracción contra España que finalmente concluyó en una demanda ante el Tribunal de Justicia originando la Sentencia de 12 de julio de 2012¹², en la que el Tribunal ha manifestado que «... en efecto, en virtud de la legislación nacional controvertida el traslado del domicilio fuera del territorio español, en el marco del ejercicio de los derechos que garantizan los artículos 39 y 43 de la CE, implica para el contribuyente la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España. Esta diferencia de trato puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero, al obligar a incluir rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que tales personas eran residentes en ese país»¹³. A raíz de esta sentencia, España se ha visto obligada a modificar la LIRPF con el fin de permitir a quienes trasladan su residencia hacia otro Estado miembro que

¹⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹¹ *Id.*, sobre este tema, MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *op. cit.*, págs. 50-56. Estos autores también hacen referencia al artículo 88.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (TRLIS), donde se regula el régimen sustantivo de tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial, consistiendo la regla principal en el diferimiento de la tributación de las plusvalías que pudiera obtener un socio, persona física, como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial amparada por el régimen especial de «Fusiones». Lo dispuesto en el apartado 3 plantea problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario en la medida en que establece una regla especial para los supuestos en los que el socio pierde la condición de residente en territorio español, en cuyo caso ha de integrar en la base imponible del periodo impositivo en que se produce tal circunstancia, la diferencia entre el valor normal de mercado, en el momento de cambio de residencia, de las acciones o participaciones recibidas en la operación de reestructuración empresarial y el valor que a efectos fiscales tengan los mismos, corregido, en su caso, en el importe de la pérdidas de valor que hayan sido fiscalmente deducibles.

¹² STJUE de 12 de julio de 2012, Asunto C-269/09, Comisión/España (NFJ047562).

¹³ FJ 57.

retrasen su tributación por las rentas pendientes de imputación hasta el ejercicio en que habrían declarado las mismas si hubiesen mantenido su residencia en España. Continúa exigiéndose la presentación de una declaración complementaria por el último ejercicio en el que se ha sido residente, pero dicha declaración puede retrasarse, sin generación de intereses o recargo alguno, hasta el momento de obtención de la renta¹⁴.

Por su parte, desde la perspectiva de la compatibilidad con la normativa comunitaria, lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF también, desde nuestro punto de vista, puede resultar incompatible con el Derecho comunitario. Sin embargo, en la medida en que su aplicación está prevista respecto a personas de nacionalidad española que trasladan su residencia hacia un paraíso fiscal será analizado en el epígrafe correspondiente.

Recientemente, con ocasión de la aprobación de las modificaciones sufridas en la actual normativa reguladora del IRPF, se ha añadido una sección 7.^a en el título X de la LIRPF donde, por primera vez, se recoge un impuesto de salida propiamente dicho. Se trata del artículo 95 bis que se aplicará con relación a determinados supuestos en los que un contribuyente por este impuesto que sea titular de participaciones significativas, pierda su condición de contribuyente por cambio de residencia. En esos supuestos, deberán integrarse en la renta del ahorro del último periodo impositivo que deba declararse las ganancias patrimoniales consideradas por diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición. Pero la aplicación de este régimen especial exige la concurrencia de una serie de requisitos como que el contribuyente hubiese tenido la condición de residente en España durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último que deba declararse y que la participación del contribuyente en la entidad fuese significativa, considerando que cumple este requisito siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros o cuando, no excediendo de dicho valor, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 %, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 de euros.

Debemos recordar, una vez más, que la aplicación de este impuesto de salida supone el sometimiento a gravamen de una ganancia patrimonial que aún no se ha realizado con el único objetivo de evitar la eventual pérdida recaudatoria que puede derivarse del cambio de residencia. Por tanto, dicha medida no está exenta de críticas entre otros motivos debido a que realmente no

¹⁴ Vid. artículo 14.3 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado uno de la disposición final décima de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica: «Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último periodo que deba declararse por este impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del periodo impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente».

existe ninguna ganancia de patrimonio propiamente dicha, ya que el mero hecho de cambiar de residencia no supone ninguna alteración en la composición del patrimonio y, además, porque al no tenerse en cuenta la legislación del Estado al que se produce el cambio de residencia, pueden incurrirse en el riesgo de la doble imposición.

No obstante, con la finalidad de minimizar algunas de las posibles críticas generadas por la aprobación del *exit tax* y procurar evitar problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario, se prevén distintos supuestos en los que se flexibilizan los efectos derivados de la aplicación de este régimen. Así, cuando se trate de estancias temporales por motivos laborales a países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, o por cualquier otro motivo a un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, se posibilita que el contribuyente solicite un aplazamiento del pago de la deuda que corresponda a las ganancias patrimoniales o, en determinadas condiciones, que solicite la devolución cuando recupere la condición de contribuyente en la medida en que las acciones o participaciones no se hayan transmitido devengándose, además, intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. También, cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, se permite que el contribuyente pueda optar por aplicar las siguientes especialidades:

- a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias: transmisión *inter vivos* de las acciones o participaciones, pérdida de la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o incumplimiento de las obligaciones de comunicación.
- b) En el supuesto de transmisión de las acciones o participaciones, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión.

Finalmente, en la determinación del régimen fiscal aplicable a los trabajadores que se trasladan hacia otro país, no calificado como paraíso fiscal perdiendo su residencia en España, es importante hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹⁵ (TRLIRNR) y en su desarrollo reglamentario¹⁶, donde se contempla la posibilidad, a efectos de retenciones e ingresos a cuenta, de que los trabajadores por cuenta ajena que, sin ser contribuyentes por el IRNR vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de

¹⁵ Aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE número 62, de 12 de marzo), modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹⁶ Artículo 17 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

su desplazamiento al extranjero, puedan comunicárselo a la Administración tributaria¹⁷ que, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, podrá expedir al trabajador un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por el IRNR. Un ejemplar del documento expedido por la Administración será entregado por el trabajador al pagador de sus rendimientos de trabajo, no obstante, el trabajador no queda exonerado de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

B. DESPLAZAMIENTO CON PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El segundo de los escenarios posibles vendría marcado por dos notas: pérdida de residencia y traslado a un paraíso fiscal. La determinación del régimen jurídico aplicable en este caso exige hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF, en virtud del cual las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Se trata de un supuesto denominado «residencia fiscal extendida» o *extended unlimited tax liability* y caracterizado por la exigencia de un impuesto denominado *training tax*, que, generalmente, es el mismo que se aplica a los residentes y se exige durante la extensión o prolongación de la sujeción por la renta mundial¹⁸.

La figura indicada, teniendo en cuenta el periodo en el que se entiende prorrogada la residencia fiscal, es conocida en nuestro país como «cuarentena fiscal» y desde su creación ha planteado numerosas dudas en torno a la constitucionalidad¹⁹ de la misma y su compatibilidad con el Derecho comunitario²⁰. Además, por lo que a los trabajadores desplazados se refiere, supone un

¹⁷ El modelo que debe ser presentado a estos efectos es el 247.

¹⁸ Mientras que en algunos países como Finlandia, Suecia, Hungría, Reino Unido o Irlanda exigen el *training tax* con independencia de que si el país o territorio al que se produce el traslado es o no considerado como un paraíso fiscal, otros países como el nuestro, Italia o Portugal lo exigen solo en los supuestos en los que el traslado se produce hacia un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

¹⁹ Así, si se analiza el artículo 8.2 atendiendo a la técnica de la proporcionalidad elaborada por nuestro Tribunal Constitucional, puede afirmarse que nos encontramos ante un precepto que persigue una finalidad legítima, como es el evitar la evasión fiscal, pero el medio no es proporcionado, pues al presumir *iuris et de iure* que todos los traslados tienen motivación evasiva o fraudulenta sin permitir prueba en contrario, obliga a todos a seguir tributando durante cinco años violándose así el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución por falta de proporcionalidad. *Vid.*, también sobre esta cuestión, PUIGI VILADOMU, S.: «Paraísos fiscales y Residencia Fiscal según el nuevo IRPF», *Noticias Jurídicas*, septiembre, 1999, pág. 5.

²⁰ Desde el punto de vista del Derecho comunitario, la figura objeto de análisis puede resultar incompatible con la libre circulación de trabajadores o con la libertad de establecimiento en la medida en que el cambio de residencia se produzca hacia un Estado miembro incluido en la lista de paraísos fiscales. Así, cabe tener en cuenta que la lista español-

importante obstáculo que desincentiva claramente la posibilidad de llevar a cabo ese desplazamiento por unos motivos absolutamente legítimos como son los laborales, en la medida en que, dada su configuración como una presunción *iuris et de iure*, no permite la posibilidad de eludir su aplicación mediante la aportación de prueba que justifique que se ha producido un cambio de residencia real y efectivo el cual se ha originado por un motivo válido, como podría ser la presentación de un contrato de trabajo que justifique el carácter laboral de su desplazamiento. En este sentido cabe destacar que durante varios años la figura analizada ha afectado a un importante número de trabajadores españoles que trasladaron su residencia a Andorra por motivos exclusivamente laborales y no con una finalidad de planificación fiscal, teniendo que tributar por su renta mundial en España durante el tiempo establecido, ya que este territorio ha sido considerado como paraíso fiscal hasta el 10 de febrero de 2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal²¹. Esta situación se corrigió mediante la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 35/2006 de IRPF, donde se disponía expresamente la no aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF a las personas físicas residentes en el Principado de Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.
- 2.º Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.
- 3.º Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75% de su renta anual, y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples.

la de paraísos fiscales, aprobada por el Real Decreto 1080/1991 y modificada por el Real Decreto 116/2003, incluye Estados miembros de la Unión Europea como Chipre y Estados parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (AEEE/EFTA) como Liechtenstein. Además, algunos autores también han puesto de relieve que la cláusula antiabuso española no está configurada para evitar montajes puramente abusivos o totalmente artificiales como *U-turns*, sino que se aplica a toda operación de cambio de residencia hacia un paraíso fiscal con independencia de que se trate de un movimiento elusivo o legítimo, esta configuración de la cláusula antiabuso española es lo que plantea serias dudas de compatibilidad con la jurisprudencia del TJUE sobre medidas nacionales antievasión fiscal, allí donde la norma se aplica en relación con el cambio de residencia a un territorio Estado miembro de la Unión Europea o incluso también frente a un Estado parte del AEEE calificados como paraísos fiscales. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARREIRO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *op. cit.*, pág. 52. No obstante, hay que tener en cuenta que, conforme a la actual normativa reguladora del IRPF, desde el 1 de enero de 2015 la actualización de la lista de paraísos fiscales deja de tener carácter automático y deberá realizarse de manera expresa teniendo en cuenta una serie de criterios en virtud de los cuales la DGT ha emitido un informe, de 23 de diciembre de 2014, en el que corrige la lista oficial de 48 paraísos que establecía el Decreto de 1991 debido a la firma de CDI y acuerdos que han suscrito los 15 territorios que han perdido la consideración de paraíso: se trata de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Bahamas, Barbados, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, Panamá, San Marino y Singapur. Cabe destacar que aún siguen en la lista territorios como Gibraltar o Liechtenstein.

²¹ BOE de 23 de noviembre de 2010.

La Ley 26/2014²² modifica radicalmente el contenido de la disposición adicional vigésimo primera sin hacer referencia alguna a la excepción indicada, ya que no es necesario pues, como ya ha quedado apuntado, con fecha de 10 de febrero de 2011, Andorra ha dejado de considerarse como paraíso fiscal. Además, cabe destacar que, al hilo de la supresión del automatismo en la actualización de la lista de paraísos fiscales y la necesidad de su actualización de forma expresa atendiendo a unos criterios establecidos, la Dirección General de Tributos (DGT) el 23 de diciembre de 2014 ha emitido un informe en el que se indica que Andorra ha perdido su consideración como paraíso fiscal.

Lo cierto es que nuestra normativa reguladora ya con carácter previo, es decir, antes de que se consiga acreditar la nueva residencia en el paraíso fiscal, limita de forma importante estos desplazamientos al establecer en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, a efectos de la no aplicación del cómputo de las ausencias esporádicas como presencias en territorio español para determinar la concurrencia del criterio de permanencia, que en el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria, además del certificado acreditativo de la residencia fiscal, podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural. En consecuencia, aun cuando se deja a la discrecionalidad de la Administración, hay muchas posibilidades de que la persona que se traslada a un paraíso fiscal para desarrollar su trabajo ni tan siquiera consiga dejar de tributar por su renta mundial en España de forma indefinida, salvo que además de aportar el certificado de residencia y realizar la difícil prueba consistente en la permanencia durante 183 días en el paraíso fiscal, no se le pueda considerar residente por aplicación de ninguno de los criterios recogidos en el artículo 9 de la LIRPF.

Para completar el estudio del régimen jurídico aplicable al trabajador que cambia su residencia hacia un paraíso fiscal, cabe hacer referencia de nuevo al artículo 95 bis de la LIRPF en virtud del cual, si el trabajador que traslada su residencia hacia un paraíso fiscal es titular de participaciones significativas, las ganancias patrimoniales derivadas de las mismas se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho periodo impositivo. En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un periodo impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, debido a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el artículo 95 bis.

En conclusión, nos encontramos ante unas medidas que persiguen evitar en todo caso los cambios ficticios de residencia hacia un paraíso fiscal e incluso también los cambios reales de

²² Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

residencia hacia ese tipo de territorios sin un motivo económico o personal válido, cuyos efectos colaterales afectan de forma muy relevante a las personas que, por sí mismas o movidas por sus empresas, se trasladan a alguno de esos territorios para desarrollar allí su trabajo vulnerándose en algunos casos también su libertad de circulación. Por todo ello, aun cuando solo afectase al personal asalariado, sería deseable el que se llevase a cabo una modificación de la normativa analizada pudiendo resultar de utilidad a estos efectos lo que, antes de las modificaciones introducidas por la Ley 26/2014, se recogía en la disposición adicional vigésimo primera de la LIRPF.

Finalmente cabe destacar que en estos supuestos, lo dispuesto en el artículo 32 del TRLIRNR y en su desarrollo reglamentario recogido en el artículo 17 analizado en el epígrafe anterior, no podrá ser aplicado ni en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia ni en los cuatro siguientes, porque conforme a lo establecido en el artículo 8.2 de la LIRPF durante ese tiempo el sujeto no perderá la condición de contribuyente por el IRPF. Por lo tanto, deberá tributar por su renta mundial en España pudiendo deducirse los impuestos efectivamente satisfechos en el paraíso fiscal con el límite de lo que tendría que pagar en España de haber sido gravados en territorio español.

C. DESPLAZAMIENTO SIN PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS NO CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El tercer escenario vendría caracterizado por la realización de un desplazamiento que no conlleve pérdida de residencia hacia un país no considerado como paraíso fiscal. El precepto fundamental a tener en cuenta en la determinación del régimen jurídico aplicable en este caso es el artículo 7 p) de la LIRPF²³, dedicado a la determinación de las rentas exentas del IRPF, que recoge en su apartado p) la exención aplicable respecto de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero siempre que se cumplan 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 en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.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 considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el

²³ Su desarrollo reglamentario se recoge en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información».

La mencionada exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, y será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9 A) número 3 letra b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF)²⁴, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

El análisis de los aspectos conflictivos generados por la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF constituye el objetivo fundamental de este trabajo dedicado al estudio del régimen fiscal aplicable en el IRPF a los trabajadores residentes expatriados que podrían ser definidos como aquellas personas físicas que, sin perder su residencia en España, se desplazan al extranjero para desarrollar su trabajo obteniendo por la realización del mismo rendimientos que pueden ser calificados como rendimientos del trabajo.

Otro artículo importante a tener en cuenta también al respecto es el artículo 9 del RIRPF, en cuya letra A) se recoge el régimen de dietas exceptuadas de gravamen respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses y el régimen de excesos excluidos de tributación. A diferencia de lo dispuesto en el artículo 7 p) de la LIRPF, lo recogido en el artículo 9 del RIRPF sí podría aplicarse en los supuestos de traslado hacia un paraíso fiscal.

D. DESPLAZAMIENTO SIN PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El último de los escenarios posibles estaría caracterizado por un desplazamiento que no provocase la pérdida de residencia hacia un país o territorio considerado como paraíso fiscal. La determinación del régimen tributario a aplicar en ese caso vendría marcada, como se apuntó en el epígrafe anterior, por el denominado «régimen de excesos» recogido en el artículo 9 A) 3 b) 4.º del RIRPF, donde se establece que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen determinadas cantidades las cuales, por lo que a los empleados de empresas con destino en el extranjero se refiere, son:

«4.º El exceso que perciban (...) sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda

²⁴ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España».

También, en la medida en que se cumplan las distintas condiciones y requisitos previstos en el reglamento²⁵, sería aplicable el régimen de dietas exceptuadas de gravamen respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses.

III. ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN POR RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 p) de la LIRPF exige la concurrencia de una serie de requisitos que, con la finalidad de proceder al análisis de los mismos, podemos diferenciar entre un requisito de carácter general, en la medida en que la concurrencia del mismo en principio es imprescindible para la aplicación de la LIRPF, y requisitos de carácter específico, cuyo cumplimiento se exige expresamente para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF. Además, es necesario el respeto de un límite de carácter cuantitativo así como la observancia de una incompatibilidad en su aplicación respecto del régimen de excesos recogido en el artículo 9 A) 3 b) 4.º del RIRPF. Al estudio de estos elementos dedicamos este epígrafe.

A. REQUISITO GENERAL: LA RESIDENCIA EN ESPAÑA

La exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF solo será aplicable respecto de los contribuyentes por el IRPF, personas físicas residentes en territorio español²⁶ que, sin perder su condición de residentes en nuestro país, se desplazan al extranjero para realizar una actividad laboral. Por tanto, un primer requisito de carácter subjetivo y de concurrencia necesaria en orden a la aplicación de la exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF es la residencia en territorio español.

²⁵ Vid. artículo 9 A) del RIRPF.

²⁶ Cabe destacar que no existe una equivalencia exacta entre la figura del contribuyente por el IRPF y el residente en territorio español, porque en nuestra normativa se contempla la posibilidad tanto de contribuyentes por el IRPF que no son residentes en España como de residentes en nuestro país que no son contribuyentes por el IRPF. En el primer caso nos encontraríamos además de la denominada «cuarentena fiscal» ya analizada (art. 8.2 LIRPF), el supuesto previsto en el artículo 8.1 b) de la LIRPF respecto de determinadas personas con nacionalidad española que trasladan su residencia al extranjero con motivo del desempeño de un cargo o empleo oficial a favor del Estado español (diplomáticos, cónsules, funcionarios...) y el recogido en el artículo 46 del TRLIRNR con relación a los contribuyentes por el IRNR que sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea y cumplan determinadas condiciones. En cuanto al segundo caso, encajaría en el mismo, tanto el supuesto previsto en el artículo 9.2 de la LIRPF respecto de nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España como consecuencia del desempeño de un cargo o empleo oficial a favor su respectivo estado, como el régimen especial para trabajadores desplazados recogido en el artículo 93 de la LIRPF con relación a determinadas personas físicas que, aun siendo residentes en nuestro país, se les concede la opción de tributar por el IRNR durante un determinado periodo de tiempo.

a) Criterios determinantes de la residencia fiscal

El artículo 9 de la LIRPF recoge los criterios de cuya concurrencia dependerá la consideración de una persona como residente en España. Dichos criterios son tres:

- La permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país²⁷.
- La tenencia en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta.
- Y, finalmente, la denominada «presunción familiar» consistente en que se presume, salvo prueba en contrario, la residencia en España de una persona cuyo cónyuge, del cual no se encuentre separado legalmente, e hijos menores de edad que dependan de él, residan en España.

La apreciación de los criterios determinantes de la residencia fiscal en nuestro país genera diversos problemas, varios de los cuales incluso se acrecientan, cuando de lo que se trata es de determinar la concurrencia de alguno de los mismos respecto de una persona que se traslada al extranjero para desarrollar un trabajo.

Así, con relación al criterio de permanencia cabe destacar que, con carácter general, es complicado el comprobar la permanencia de una persona en un territorio²⁸, de ahí la previsión legislativa consistente en la inclusión en el cómputo de la permanencia durante 183 días de las ausencias esporádicas, salvo acreditación de residencia en otro país²⁹.

²⁷ Como ya se indicó anteriormente, en caso de que el país respecto del que se acredita la residencia fiscal es un país o territorio considerado como paraíso fiscal, está prevista la posibilidad de que la Administración exija además la prueba de permanencia en este durante 183 días en el año natural. También a efectos del cómputo de la permanencia hay que tener en cuenta que no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

²⁸ Se trata de una cuestión de hecho que engendra una gran complejidad probatoria excepto en aquellos casos en los que la situación de hecho apenas genere dudas (situaciones de necesidad como hospitalización, prisión...) *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 231, 1995, pág. 4. CALDERÓN CARRERO, J. M., en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 87. SOLER ROCH, M. T.: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario», en *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 72 y 73.

²⁹ Desde que en 1967 en el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se recoge el criterio de permanencia como determinante de la residencia fiscal, ya como complemento de este criterio se hacía referencia a la regla de las ausencias consistente en que estas, bien no se descontarán (art. 8 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, y art. 6 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre), bien se computarán como presencias (a partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio y hasta la actualidad), siempre y cuando puedan ser calificadas como temporales (art. 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio)

Uno de los principales problemas que surge a la hora de comprobar la residencia en España de un trabajador expatriado radica en la determinación de qué debe entenderse por ausencia esporádica, ya que muchos de ellos permanecen en el extranjero por un periodo, lo suficientemente dilatado en el tiempo³⁰, como para, siguiendo una interpretación razonable, poder considerar su ausencia como esporádica. Al respecto, y ante la inexistencia de una definición de lo que debe entenderse por ausencia esporádica³¹, debemos atender a lo establecido por la Administración y la doctrina.

Nuestra Administración realiza una interpretación excesivamente amplia del concepto de ausencia esporádica, la cual normalmente le conduce a considerar que las ausencias son siempre esporádicas mientras que no se aporte la prueba de residencia en otro país que, normalmente, exige que se haga mediante un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales competentes, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal³².

La mencionada interpretación favorece tanto a la propia Administración³³ como, en el caso que nos ocupa, al trabajador desplazado al permitir el cumplimiento del primero de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF ya que, al recaer la carga de la prueba en el contribuyente mediante la aportación del certificado de residencia, probablemente este sea el primer interesado en no presentar ese certificado para así poderse aplicar la exención.

Sin embargo, no parece razonable el que, con carácter general e independientemente de la intención o no de retorno, del motivo del traslado o de la duración del mismo, toda ausencia se considere como esporádica salvo que se aporte el certificado al que hemos hecho referencia ya que,

o esporádicas (a partir de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) correspondiendo, desde la Ley 18/1991, la carga de la prueba al contribuyente en el sentido de que se contabilizarán automáticamente las ausencias siempre y cuando el contribuyente no demuestre (este era el término utilizado en la Ley 18/1991, de 6 de junio) o acredite su residencia fiscal en otro país pudiendo además, en el caso de que este último país sea considerado como paraíso fiscal, exigir que se demuestre la permanencia durante más de 183 días en el paraíso fiscal.

³⁰ En la actualidad, distintos expertos en la materia han destacado que el tiempo de traslado ha variado. Si antes lo habitual era permanecer tres años fuera, cada vez es más normal contratos por seis meses o un año. *Vid.* «Que tenga un buen viaje, expatriado», *Expansión*, Madrid, mayo, 2012, pág. 56.

³¹ Cabe destacar la importante inseguridad jurídica generada como consecuencia de la falta de una definición al respecto.

³² *Vid.*, en este sentido, la resolución de la DGT de 13 de abril de 2004, en la que afirma que un trabajador residente en España solo deja de serlo cuando desempeña su trabajo en otro Estado y permanece en tal Estado (Portugal) más de 300 días al año [RDGT n.º 943/2004 (NFC030793)]. *Vid.* también contestaciones de la DGT realizadas a las consultas efectuadas con fecha de 24 y 27 de junio de 1997, 7 de noviembre de 2001, 29 de abril de 2002, 24 de julio de 2008, y 24 y 28 de enero de 2013. Sin embargo, cabe hacer referencia a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la cual sí nos ofrece algunas ideas valiosas con relación al problema planteado. Se trata de la resolución emitida con fecha 7 de julio de 1999 en la que el TEAC señala que «por el uso de la voz "esporádicas" en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, cabe considerar que del periodo de residencia no deben descontarse los días ausentes del territorio nacional por acontecimientos fortuitos o causas de fuerza mayor (viajes de negocios, enfermedad, visitas a familiares...)».

³³ Entre otras, por las siguientes razones: permite trasladar la carga de la prueba hacia la figura del contribuyente, genera una atracción hacia nuestro país de los supuestos transitorios de «aresidencia».

aunque en el supuesto objeto de estudio relacionado con los trabajadores expatriados quizás podría justificarse esa interpretación atendiendo a su finalidad, no podemos decir lo mismo en aquellos casos en los cuales el trabajador se desplaza de forma permanente o con vocación de permanencia a otro país en el que, para adquirir su condición de residente en virtud del criterio de permanencia y poder obtener el correspondiente certificado, se exige una permanencia de tres o cinco años³⁴.

La doctrina sí aporta ideas e incluso definiciones de lo que debemos entender por ausencia esporádica atendiendo, algunos de ellos, al elemento temporal³⁵, otros al intencional³⁶ y, un tercer grupo, a ambos elementos: el intencional y el temporal³⁷.

Teniendo en cuenta lo establecido tanto por la doctrina como por la Administración con relación a la figura de las ausencias esporádicas, podemos afirmar que son dos los elementos que están presentes en toda ausencia, el temporal y el intencional, y que será el análisis de ambos el que nos conducirá a conocer cuándo nos encontramos ante una ausencia que pueda ser calificada como esporádica. En consecuencia, con carácter general, podremos considerar como esporádicas todas aquellas ausencias que tengan un periodo corto y, en todo caso, limitado de duración y además se realicen de forma circunstancial y con intención de retorno. Trasladando esta conclusión al ámbito de los trabajadores expatriados, podemos considerar que podrá aplicarse la regla de las ausencias esporádicas siempre que la duración del traslado sea realmente breve o, al menos, esté limitado en el tiempo incluyéndose por tanto la motivación concreta y la intención de retorno.

Otra cuestión fundamental a tener en cuenta es la determinación de quién y cómo acreditar la nueva residencia a efectos de la no aplicación de la regla de las ausencias esporádicas. Al respecto, es importante destacar que, acogiendo una interpretación literal de la normativa reguladora, la única

³⁴ Esto ocurre, por ejemplo, en algunos países latinoamericanos como Chile, donde se exige la permanencia de tres años, o Argentina, donde son necesarios cinco años de permanencia. Además hay algunos países como Perú, en los que durante mucho tiempo no se emitían certificados de residencia.

³⁵ Estos han interpretado la ausencia esporádica como «... aquella que tiene una duración interrumpida, muy breve en el tiempo, aun cuando el número de tales ausencias sea elevado a lo largo del año», o como aquella que «... abarca las salidas circunstanciales o episódicas al extranjero (vacaciones, motivos profesionales, etc.)». *Vid.*, en este sentido, BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 104 y RIVAS VALLEJO, M. P. y MARTÍN ALBÁ, S.: «Los desplazamientos temporales de trabajadores españoles al extranjero. Efectos laborales y tributarios», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Derecho Social, Internacional y Comunitario*, núm. 27, 2000, pág. 58.

³⁶ Quienes han manifestado que «... el carácter esporádico de la ausencia no depende de su mayor o menor duración, sino de la intención con que se realiza. La intención solo se puede demostrar a través de pruebas indirectas o indiciarias y es evidente que uno de los indicios más seguros del carácter permanente o no esporádico de la ausencia es precisamente su larga duración. Pero obsérvese bien que lo esencial no es la duración, sino la intención: la duración solo es un indicio de la intención del ausente». *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 126.

³⁷ Han indicado que estas ausencias «... se caracterizan por su brevedad, por ser ocasionales (...) y por la subsistencia en las mismas del ánimo de retornar». *Vid.* MARTÍNEZ CHAMORRO, M.: «La residencia habitual en el Nuevo IRPF», *Su Dinero*, núm. 165, 1999, pág. 1.

consecuencia que se deriva de la indicada acreditación es la no aplicación de la regla de las ausencias y no necesariamente el que la persona no sea considerada residente en nuestro país sino en el país respecto del cual acredita su residencia. Así, hay que tener en cuenta que la persona que acredita su residencia en otro Estado distinto del nuestro, puede seguir siendo considerada como residente en España en virtud de cualquiera de los otros dos criterios determinantes de la residencia e, incluso, por el criterio de permanencia sin computar las ausencias esporádicas como presencias en nuestro territorio. Ello, en todo caso, generará un conflicto de doble residencia que, siempre y cuando el país de destino haya concluido un convenio de doble imposición (CDI) con España, será resuelto atendiendo a lo establecido en dicho convenio y, de no ser así (si el país que emite el certificado fiscal de residencia es un país con el que España no tiene convenio), se solucionará atendiendo a la normativa interna³⁸.

Salvo contadas excepciones³⁹, la Administración y los órganos jurisprudenciales vienen exigiendo que sea el contribuyente el que, mediante certificado⁴⁰ expedido por las autoridades

³⁸ *Vid.*, en este sentido, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614) y de 27 de julio de 1998. En el primer caso nos encontramos con un contribuyente que había presentado certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales suizas en el que se acreditaba la residencia fiscal de la persona en Suiza. La presentación de dicho certificado conduce al Tribunal a declarar que «... ello únicamente supone la obligación de acudir a las reglas del Convenio Hispano Suizo de 1966 para resolver el problema de la doble condición», por cuanto que el TEAC, tras analizar el caso, considera al causante como residente tras haber permanecido al menos 183 días en España. Finalmente la persona fue considerada como residente en nuestro país pues su familia, ocupaciones, fuentes de renta y vivienda estaban situados en territorio español. El segundo de los supuestos se caracteriza porque el contribuyente disponía de una vivienda en Portugal, en la que acreditaba consumos de teléfono y agua, y también de una vivienda en España en la cual se acreditaron iguales consumos. La persona, en este caso también, presenta certificado de residencia fiscal en Portugal pero, a pesar de todo, el Tribunal concluye considerando al contribuyente como residente en nuestro país. En la misma línea se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencia de 23 de julio de 2008 (NFJ033111).

³⁹ Así, por ejemplo, el TEAC en Resolución de 18 de julio de 2003 (NFJ015038) ha establecido que: «... de lo que se trata es de apreciar el conjunto probatorio proporcionado por las partes en contradicción a fin de concluir, respecto a qué país los datos aportados exteriorizan mayores vínculos y, con ello, una voluntad de permanencia y, atendiendo al criterio del "centro de intereses económicos", el país con el que las relaciones económicas son más estrechas». También, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 27 de julio de 2002 ha señalado que: «... la aplicación de las normas citadas dependen de la acreditación o no de un hecho objetivamente considerado, el de la "residencia habitual", cuyo concepto legal exige la acreditación de este sustento fáctico, tanto por parte de quien afirma su existencia (la Administración) como a quien niega tal consideración (el contribuyente), conforme a lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria (...), de forma que la presunción *iuris tantum* pueda tener eficacia jurídica». En la misma línea la DGT en su Resolución de 30 de noviembre de 1992 manifestó en relación con la prueba de la residencia en otro país por más de 183 días durante el año natural que: «Ello se acredita por cualquier medio de prueba fehaciente admitido en derecho y, en particular, mediante la certificación de residencia expedida por las autoridades fiscales del Estado de que se trate». En fechas más recientes la Audiencia Nacional ha indicado que «... es posible acreditar la residencia en Perú por otros medios distintos del certificado de residencia fiscal (...) pero dicha prueba indiciaria lo sería solo respecto al hecho de que el interesado, por razones profesionales, residió en Perú en el año 2000 y, consecuentemente, era no residente en España respecto a sus obligaciones fiscales». SAN de 30 de abril de 2009 (NFJ039785). *Vid.* también SSAN de 28 de marzo de 2007 (NFJ026468), 23 de octubre de 2008 y 28 de octubre de 2008.

⁴⁰ El modelo de certificado existente en nuestro país difiere según pretenda acreditar, en general, la residencia en territorio español o la condición de residente en España a efectos de las disposiciones de un CDI suscrito por España. En el primer caso sería el modelo recogido en el anexo IV y en el segundo el recogido en el anexo V, ambos de la Orden EHA/3316/2010.

tributarias del país de que se trate, acredite su nueva residencia⁴¹. Sin embargo, es importante recordar que conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria⁴², tanto el contribuyente como la propia Administración, en la medida en que quieran hacer valer su derecho, deberán poder probar los hechos constitutivos del mismo y, además, para ello, ambos⁴³, podrán poder utilizar cualquier medio de prueba válido en derecho.

Por lo que se refiere al criterio de núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos, el problema fundamental que se plantea con carácter general es que nos encontramos ante lo que el profesor HERRERA MOLINA ha considerado como un falso concepto jurídico indeterminado y el profesor TIPKE ha denominado como «concepto jurídico indeterminable»⁴⁴ defi-

⁴¹ Vid. las Resoluciones de la DGT de 7 de mayo de 1992, 4 de junio de 1992, 30 de noviembre de 1992, 7 de septiembre de 1993, 30 de junio de 1994, 21 de octubre de 1994, 25 de mayo de 1998, 21 de diciembre de 1998, 26 de mayo de 1998, 7 de noviembre de 2001, 25 de febrero de 2002, 29 de abril de 2002 y de 21 de enero de 2003. Resoluciones del TEAC de 6 de noviembre de 1990, 5 de noviembre de 1991 o 14 de septiembre de 2006 (NFJ025129). En la última resolución citada el TEAC ha establecido que «... es claro que la residencia habitual de un contribuyente se contempla exclusivamente desde el punto de vista fiscal, por lo que su acreditación tiene dicho carácter y, en principio, no se puede dar eficacia a certificados de residencia de otro carácter, en cuanto una persona puede obtener permiso de residencia o tener reconocida residencia administrativa en un Estado extranjero, sin que por ello haya de ser considerado como residente a efectos fiscales en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado Estado, cuando está sujeto a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial. En consecuencia, como medio para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado solo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo. Con este certificado de residencia se podrá acreditar que una persona ha permanecido por un periodo superior a 183 días durante un determinado ejercicio en ese país, razón por la cual no puede ser considerado residente fiscalmente en España, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 9.1 a) de la Ley 40/1998».

⁴² Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Artículo 105: «(...) en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo».

⁴³ Llama la atención que frecuentemente la Administración ha adoptado un distinto grado de exigencia con relación a la acreditación de la residencia fiscal en función de si es el contribuyente o ella misma a quien corresponde acreditar la residencia, generando una clara vulneración del principio de igualdad de armas y entrando también en conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva. Así, cuando es al contribuyente a quien le corresponde acreditar la residencia en otro Estado, la Administración frecuentemente ha manifestado que el único medio de prueba válido a estos efectos es el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales del país de que se trate. En este sentido, la Administración ha negado cualquier tipo de eficacia a los efectos de acreditar la residencia fiscal a certificados de residencia administrativa, tampoco ha admitido la acreditación de la residencia fiscal a través de consumos de luz, agua o teléfono, pues ello no implica que estos hayan sido efectuados por el titular, ni mediante certificados de empadronamiento, aduciendo que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar en el que están empadronadas. Además, partiendo de una perspectiva subjetiva, ha rechazado los certificados de residencia expedidos por personas o entidades distintas de las autoridades fiscales del país de destino. (Vid. Resolución del TEAR de Madrid de 24 de marzo de 2009 o STSJ de Madrid de 4 de octubre de 2011). Sin embargo, cuando ha sido la propia Administración la que ha debido comprobar la permanencia de una persona en España, ha considerado como pruebas acreditativas de la permanencia figuras distintas del certificado fiscal de residencia. [Vid. Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614), 27 de julio de 1998, 8 de octubre de 1999 (NFJ008308) y de 7 de julio de 1999 (NFJ008308) y 9 de febrero de 2001 (NFJ010383)].

⁴⁴ No obstante, han sido muchos los autores que han considerado, acudiendo a la construcción introducida por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, 1993, pág.

niéndolo como aquel respecto del cual la ley no ofrece ningún criterio para su determinación⁴⁵. Son numerosos los interrogantes que se pueden plantear en torno al significado de la expresión «núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos»: ¿lugar de obtención de la mayor parte de la renta?⁴⁶, ¿lugar en el que se desarrolla el trabajo?, ¿lugar de tenencia de la mayor parte del patrimonio?, ¿lugar en el que se gestionan y administran los bienes y derechos?⁴⁷

Aun cuando no debemos olvidar que nos encontramos ante una cuestión de hecho la cual deberá ser apreciada caso por caso tras el análisis de las circunstancias concurrentes⁴⁸, sin embargo tanto el

444) tomada de la doctrina alemana, que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado y, en este sentido, han recordado que «... los conceptos jurídicos indeterminados solo presentan una solución justa, a diferencia de la discrecionalidad administrativa, que ofrece una pluralidad de ellas». Vid. BAENA AGUILAR, A.: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Comentarios a la ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, pág. 121. GÓMEZ CALLEJA, I.: «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, núm. 195, 2001, pág. 47. MARTÍN QUERALT, J.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*, Marcial Pons, 1992, pág. 66. AMORÓS DORDA, N.: «Artículo 12. Residencia Habitual», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, dirigidos por CRUZ AMORÓS, M., tomo I, vol. 1.º, Edersa, Madrid, 1998, pág. 158.

⁴⁵ Estas ideas fueron aportadas por el profesor HERRERA MOLINA, durante su intervención en el *Seminario de Derecho Financiero «Fernando Vicente Arche»*, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 5 de diciembre de 2001. Allí definió el «falso concepto jurídico indeterminable» como aquel respecto del cual la ley no tiene la densidad normativa suficiente como para que el aplicador del derecho sepa exactamente si concurre o no.

⁴⁶ En este sentido CHICO DE LA CÁMARA, amparándose en el principio de coherencia, ha indicado que «... debe atenderse al lugar donde se encuentren las principales fuentes de renta, del mismo modo que la misma Ley fija también la residencia autonómica en el lugar donde se perciba la mayor parte de la renta que conforma la base imponible del impuesto». CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9, 2003, pág. 322. Otros autores destacan que la titularidad de un patrimonio es una circunstancia que ya resultará gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio y que, en consecuencia, la obtención de rentas se impondrá como criterio para delimitar la residencia. Vid. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *RCyT. CEF*. núms. 221-222, 2001, pág. 94.

⁴⁷ Otro sector doctrinal opina que debe apreciarse el lugar en el que radique la mayor parte del patrimonio del sujeto cuya residencia se trata de determinar. Dentro de este grupo de autores cabe hacer referencia a algunos de los cuales proponen el no atender solo al lugar donde se ubican físicamente los bienes, por cuanto que en ciertos casos puede ser irrelevante, sino al lugar donde se gestiona de manera efectiva el patrimonio, *vid.*, NATERA HIDALGO, R.: «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva coordinada por Ramón FALCÓN Y TELLA, *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 62. También hay quien incrementa el número de elementos que pueden ser tenidos en cuenta e indica que, «... en atención al perfil económico del contribuyente, en ocasiones pudiera resultar más equitativo y lógico atender a otras variables, al margen de las rentas materialmente obtenidas: los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se pone de manifiesto la capacidad contributiva, aunque sea por la vía no de los ingresos sino de los gastos o consumos, u otras variables similares, en atención a la casuística». Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 36.

⁴⁸ Así, tanto la Administración como los órganos jurisprudenciales, cuando han tratado de determinar el criterio de centro de intereses económicos han atendido a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto sin fijar unos criterios

principio de seguridad jurídica como el de igualdad imponen la necesidad de que el legislador concrete de la forma más detallada posible el concepto de centro de intereses económicos. En esa concreción pensamos que el legislador debería atender al lugar en el que se ejerce su actividad, ya sea esta laboral, empresarial o profesional, o al lugar desde el que gestiona su patrimonio lo que en definitiva, como indica el profesor FALCÓN Y TELLA, conduce, al igual que la permanencia, a la existencia de una integración con el sistema económico y social del Estado mayor que con otros Estados⁴⁹.

Desde la perspectiva del trabajador expatriado, la determinación de la residencia en España en virtud de la concurrencia del criterio de centro de intereses económico resultará complicada ya que la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF exige, entre otras cosas, el traslado, aunque solo sea temporal, del centro de trabajo al extranjero, lo cual supone el desarrollo efectivo de un trabajo fuera de España por el que se perciben unas rentas. Sin embargo, cabe la posibilidad de que el trabajador mantenga su contrato de trabajo en nuestro país e, incluso también, que el pagador de las rentas por el trabajo desarrollado en el extranjero sea el empresario español, sin perjuicio de la repercusión al empleador extranjero. La concurrencia de las últimas circunstancias señaladas facilitará, sin duda, el cumplimiento del requisito de residencia. En este sentido y al hilo del análisis de la contestación a una consulta realizada por la DGT con relación a un sujeto desplazado a Brasil por tiempo indefinido⁵⁰, ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO plantean una cuestión de gran interés en torno a si ante la imposibilidad de aplicar el resto de los criterios determinantes de la residencia fiscal, podría atenderse al lugar de trabajo al cual está adscrito el trabajador como aspecto a tomar en consideración respecto de la posible aplicación del criterio del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos. Estos autores, con gran acierto, indican que «desde este punto de vista parece que sería más fácil defender la residencia en España del trabajador de una empresa radicada en nuestro país que, en un momento dado, decide trasladarlo al extranjero pero sin que dicho trabajador pierda su relación laboral con la citada empresa siendo esta, además, la encargada de abonarle los rendimientos por dicho trabajo»⁵¹.

Finalmente, la aplicación del último de los requisitos determinantes de la residencia fiscal, la denominada «presunción familiar», también plantea algunos problemas⁵². Hay que tener en cuenta que, en el caso que nos ocupa, para entender cumplido el requisito de la residencia en vir-

interpretativos de carácter genérico válidos para otros casos. *Vid.*, entre otras, la contestación de la DGT de 22 de julio de 1992 (NFC001014), la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999 (NFJ008308), la SAN de 27 de junio de 2002 (NFJ014129), la STSJ de Asturias de 28 de septiembre de 2007 (NFJ028198) o la STS de 4 de julio de 2006 (NFJ024559).

⁴⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, pág. 120.

⁵⁰ Consulta de la DGT V0258/2007, de 9 de febrero (NFC025071).

⁵¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblo, Broseta, La Coruña, 2010, pág. 116.

⁵² Como por ejemplo la interpretación del término «dependencia» (si esta debe entenderse en un sentido económico o en un sentido civil relacionada con la *patria potestad*), si es o no necesaria la concurrencia de ambos requisitos (cónyuge e hijos) pues si es así se dejarían fuera supuestos de matrimonios sin hijos, solteros, viudos, divorciados... o numerosas cuestiones probatorias.

tud de la aplicación de la presunción familiar, será necesario que el trabajador no se traslade con su cónyuge e hijos menores de edad que dependan de él⁵³.

En conclusión, la concurrencia de la residencia en España, como primero de los requisitos necesarios para la aplicación del artículo 7 p), no planteará problemas siempre y cuando, bien se trate de una estancia corta en el tiempo, bien la persona mantenga su relación laboral en nuestro país, o bien no se traslade junto con su familia al extranjero. Sin embargo, con frecuencia, la estancia dilatada en el tiempo conlleva el traslado familiar y, algunas veces también, el no mantenimiento de relación laboral alguna en territorio español.

b) La residencia en los convenios para evitar la doble imposición: análisis de los artículos 4 y 15 del MC OCDE

Las disposiciones internas sobre residencia deben entenderse sin perjuicio de lo que dispongan al respecto los Tratados y Convenios que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. En este sentido en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MC OCDE), seguido por nuestro país en los distintos CDI suscritos en materia de renta y patrimonio, se remite a efectos de determinar el significado de la expresión «residente en un Estado contratante» a lo dispuesto en su legislación interna.

Cada Estado ha fijado sus propios criterios generadores de la residencia fiscal y, muchas veces también, sus propios elementos determinantes de la concurrencia de esos criterios. Todo ello puede dar lugar a que una misma persona sea considerada residente al mismo tiempo de varios Estados, situación que deberá ser resuelta conforme a lo establecido en el artículo 4.2 del MC OCDE, donde se fija una serie de criterios, aplicables por orden de prelación, que permiten dirimir los conflictos de doble residencia (*tie break rule*). Dichos criterios son los siguientes:

- Vivienda permanente a disposición.
- Si concurre el primero de los requisitos en ambos Estados se atenderá al centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas más estrechas).
- Si no pudiera determinarse el centro de intereses vitales o careciese de vivienda permanente a disposición en ninguno de los Estados, se atenderá a la vivienda habitual.
- Si vive habitualmente en ambos Estados o no lo hace en ninguno de ellos, se atenderá a la nacionalidad.
- Si fuese nacional de ambos Estados o no lo fuese de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

⁵³ En cualquier caso, no hay que olvidar que se trata de una presunción *iuris tantum* por lo que puede ser destruida por prueba en contrario.

La situación de doble residencia puede producirse, con frecuencia, con relación a los trabajadores que se desplazan a otro país para desarrollar su trabajo. En estos casos, para poder seguir siendo considerados como residentes en España y así cumplir el primero de los requisitos del artículo 7 p) de la LIRPF, es fundamental que mantengan una vivienda permanente a su disposición en nuestro país y, desde luego, que no la posean en el país al que se trasladan, ya que este es el primero de los criterios previstos para resolver los supuestos de doble residencia y, en muchos casos, favorece la concurrencia del centro de intereses vitales. A estos efectos, conforme a lo dispuesto en los comentarios al MC OCDE, no será necesario la propiedad siendo suficiente la posesión o disfrute de una vivienda, «a condición de que tenga carácter permanente», «que la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia» a diferencia del hecho de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que la hagan parecer limitada a una corta duración. El concepto de vivienda permanente comprende cualquier modalidad: casa, piso, apartamento propio o arrendado, habitación amueblada, etc. Lo significativo es que la vivienda tenga carácter permanente: tener el alojamiento a su disposición «en cualquier momento todo tiempo, de manera continua y no ocasionalmente»⁵⁴.

Una vez resuelto el conflicto de doble residencia, la fijación de la condición de residente de un Estado contratante genera la aplicación⁵⁵ de lo dispuesto, en caso de existencia, en el respectivo CDI suscrito entre España y el país al que se haya traslado el trabajador donde, en función de la naturaleza de las rentas, se atribuye el derecho de imposición al Estado de residencia del beneficiario o al Estado de la fuente de la renta.

Por lo que al tema objeto de estudio se refiere, debemos atender a lo establecido en el artículo 15 del MC OCDE donde se recogen las reglas aplicables a la imposición de las rentas derivadas del trabajo dependiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

⁵⁴ Vid. sobre este tema CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMENÉZ, A. J.: «Convenios fiscales internacionales» en la obra coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2011. CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE», en la obra colectiva *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, AEDAF y Aranzadi, Navarra, 2013.

⁵⁵ Principio de primacía recogido en el artículo 96.1 de la CE: «Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

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 solo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) el perceptor permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, que no excedan en su totalidad de ciento ochenta y tres días, los cuales empiecen o finalicen en el año fiscal considerado;
- b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado;
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado».

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación de este precepto, hay que destacar que los criterios de imposición recogidos en el artículo 15 del MC OCDE se aplicarán, como hemos indicado, a las rentas derivadas del trabajo dependiente, es decir, tal y como se recoge expresamente en el artículo, a «los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo» y ello se hará «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19». Por tanto, lo indicado en el artículo 15 del MC OCDE se configura como la regla aplicable a los rendimientos de trabajo siempre que no resulte aplicable una disposición convencional más específica^{56, 57}. No obstante, cabe precisar que los rendimientos que entran en el ámbito del artículo 15 del MC OCDE no pueden entenderse como un concepto no definido a los efectos del artículo 3.2 del MC OCDE respecto del cual tenga cabida una remisión completa e incondicionada al Derecho interno, así solo caen en el ámbito del artículo 15 del MC OCDE aquellos rendimientos que retribuyan la realización de un trabajo para otro concurriendo las notas de dependencia y ajenidad con independencia, eso sí, de su carácter dinerario o en especie o del momento de su pago o percepción⁵⁸.

En cuanto a los criterios de imposición, el artículo 15 del MC OCDE contiene una regla general, consistente en el gravamen de las rentas de referencia en el Estado en el cual efectivamente se ejerza el empleo, y una excepción a esa regla general en virtud de la cual, siempre que se cumplan determinados requisitos, será el Estado de residencia el que someta a gravamen las rentas percibidas por un trabajador dependiente cuyo empleo haya sido prestado efectivamente en otro Estado⁵⁹. Antes de detenernos en el análisis de los requisitos necesarios para la aplica-

⁵⁶ Vid. en el mismo sentido ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 182.

⁵⁷ Por ejemplo nos encontramos disposiciones específicas en el artículo 16 (participaciones de consejeros), artículo 17 (artistas y deportistas), artículo 18 (pensiones), artículo 19 (empleados públicos) o artículo 20 (estudiantes).

⁵⁸ Se incluirán, por tanto, seguros de vida, enfermedad, automóvil, vivienda, *fringe benefits*, *stock options*. En particular sobre las *stock options* vid. la Consulta de la DGT V1095/2008, de 3 de junio (NFC030784) y la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010, R. G. 8267/2008 (NFJ038516).

⁵⁹ Además, en su apartado tercero, el artículo 15 del MC OCDE también contiene una regla específica dedicada a los trabajadores de las empresas de navegación marítima y aérea internacional, en virtud de la cual las remuneraciones

ción de la excepción, nos gustaría apuntar las consecuencias que se derivarían para el trabajador residente expatriado de la aplicación del artículo 15 del MC OCDE.

Un requisito imprescindible para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF es que el trabajo efectivamente se desarrolle en el extranjero, por lo que en principio, salvo que nos encontremos en el supuesto de la excepción, las rentas percibidas por el desarrollo de ese trabajo tributarán en el Estado de empleo pero, en la medida en que el trabajador es residente en nuestro país, también tributará en España por su renta mundial correspondiendo a nuestro país la corrección de la doble imposición⁶⁰ sin perjuicio de la aplicación, si procede, de la exención del artículo 7 p)⁶¹. En caso de que concurren los requisitos necesarios para aplicar la excepción, el trabajador tributará en España por las rentas obtenidas pudiendo elegir, siempre que se cumplan los requisitos necesarios, entre la aplicación de la exención del artículo 7 p) o el régimen de excesos recogido en el artículo 9 A) 3 b) del RIRPF.

Como se indicó con anterioridad, excepcionalmente, aun cuando el sujeto desarrolle efectivamente su trabajo en el Estado de empleo, será el Estado de residencia el encargado de someter a tributación los rendimientos derivados de la prestación del trabajo siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- En primer lugar, permanencia del trabajador en el Estado de empleo durante un periodo o periodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año de que se trate.

Uno de los problemas que plantea la concurrencia de este requisito es la determinación de la permanencia. A estos efectos, siguiendo lo establecido por la OCDE, lo dispuesto en los comentarios al MC OCDE⁶² y teniendo en cuenta que los trabajadores desplazados que mantienen su residencia a pesar del desplazamiento solo pueden someterse a imposición en el Estado de empleo por el salario correspon-

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

⁶⁰ La doble imposición se corregirá aplicando el sistema de exención o imputación que corresponda en función de cuál sea el CDI aplicable. Así, se aplica un sistema de exención con progresividad en los Convenios con Alemania, Austria, Marruecos, Países Bajos, Polonia y Suiza. Con Canadá, el sistema aplicable es el de exención íntegra. Por su parte, Bélgica, Bolivia, Bulgaria, Hungría y Luxemburgo aplican un sistema de exención cuando la renta es de fuente española y el convenio con Japón prevé la exención en España para la renta de fuente japonesa.

⁶¹ *Vid.*, entre otras, la contestación de la DGT de 9 de febrero de 2007 a la Consulta V0259/2007 (NFC025072).

⁶² Según los comentarios se computan días de presencia física (aunque solo sea una pequeña parte del día) incluidos día de llegada, día de partida, sábados, festivos, días de huelga, de baja por enfermedad (siempre con presencia física y salvo que la enfermedad impida ausentarse), y días de vacaciones antes, durante o después de trabajo. Pero no los días de presencia en «tránsito» en el Estado de la actividad, en un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado. Tampoco se computan los días correspondientes al periodo durante el cual el trabajador es residente a efectos del tratado (si bien está claro que la renta correspondiente a ese periodo puede gravarse).

diente al número de días de desarrollo efectivo de la actividad, pensamos que debemos atender a la fórmula *per working day of physical presence*⁶³.

Otra cuestión a destacar es la relativa al periodo de permanencia, será necesario que los 183 días de permanencia no se superen en cualquier periodo continuado de doce meses el cual se inicie o termine en el año fiscal considerado. A estos efectos, no se exige que la permanencia corresponda a la actividad prestada a un único empleador, por lo que podrán sumarse los días de permanencia aunque correspondan a servicios prestados a empleadores distintos. Además, cabe observar como indican FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA que si el trabajador permanece 183 días entre el 1 de diciembre y el 30 de noviembre del año X, por ejemplo, no se cumple el requisito para el año X y para el mes de diciembre del año anterior, y por lo tanto los rendimientos de trabajo pueden gravarse en el Estado de la fuente tanto el año X como el mes de diciembre del año X-1⁶⁴.

- En segundo lugar, las remuneraciones no deben ser pagadas por, o en nombre de, un empleador residente en el Estado de empleo o soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el Estado de empleo. Debemos tener en cuenta que en los supuestos descritos, la residencia del empleador o el hecho de que el establecimiento permanente radique en el Estado de empleo, permite que las retribuciones tengan la consideración de gasto deducible para el empleador en el país en el que se prestan los servicios. Sin embargo, si el empleador no es residente ni tiene establecimiento permanente en el Estado de empleo, las rentas obtenidas no podrán ser gravadas donde se prestan los servicios, y las retribuciones satisfechas no tendrán la consideración de gasto deducible.

Una cuestión clave para comprobar la concurrencia de este requisito es la interpretación del término «empleador» especialmente con relación a los contratos de prestación de servicios entre empresas que implican el desplazamiento/cesión de trabajadores. Con relativa frecuencia, persiguiendo la finalidad de evitar el gravamen de los sueldos y salarios en el país donde efectivamente se prestan los servicios, se ha utilizado abusivamente, en ocasiones, la subcontratación internacional de mano de obra⁶⁵. A este respecto, el Comité Fiscal OCDE recomienda aplicar un «enfo-

⁶³ En lugar del cómputo más extensivo que opera sobre la base de la *duration of the activity* respecto del cual el Comité fiscal OCDE ha afirmado que no resulta «consistente» con el artículo 15 de los CDI. *Vid.* Informe de la OECD, *The 183 day rule: some problems of application and interpretation*, OECD, París, 1991; y parágrafo 5 de los comentarios al artículo 15 del MC OCDE (1995 y versiones posteriores).

⁶⁴ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, *op. cit.*, pág. 128. Cabe destacar que algunos países como Suiza han formulado una reserva, que se recoge en el CDI con España, para computar los 183 días en relación con el año fiscal considerado. Por su parte, se atiende al año fiscal o al año natural en los CDI con Alemania, Australia, Austria, Brasil, China, Ecuador, Filipinas, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Reino Unido, Suecia.

⁶⁵ Un interesante ejemplo es el recogido por FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA consistente en un empresario del Estado A que desea emplear mano de obra del país B durante menos de 183 días, en lugar de realizar él mismo los contratos, busca un intermediario residente en el país C. Dicho intermediario contrata a los trabajadores, y posteriormente

que económico» que haga prevalecer la sustancia sobre la forma en los supuestos de arrendamiento internacional de trabajadores (*international hiring out of labor*) y, en concreto, en los comentarios al MC OCDE se sugiere que se considere como empleador al cesionario de la mano de obra (y no al intermediario, cedente de la mano de obra), si se detecta una práctica abusiva, a cuyo efecto hay que examinar si el cesionario es quien da las instrucciones a los trabajadores, si el lugar de trabajo está bajo su control, si es él quien proporciona el material y las herramientas, si el intermediario cobra en función del salario del empleado, y otros indicios similares⁶⁶.

Finalmente, cabe hacer referencia a un supuesto especial de trabajadores, aquellos que se desplazan casi diariamente a un país limítrofe –respecto del país en el que se residen– con el objetivo de desempeñar su trabajo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 15 del MC OCDE, el Estado de empleo podrá gravar sus rendimientos del trabajo, sin embargo al respecto en los Comentarios al MC OCDE, desde nuestro punto de vista acertadamente, se contempla la posible introducción de reglas especiales para los trabajadores transfronterizos. En concreto, los CDI con Francia y Portugal prevén, para estos casos, la atribución exclusiva de la potestad tributaria al país de residencia, es decir, en el que radica su vivienda habitual⁶⁷.

B. REQUISITOS ESPECÍFICOS

a) Rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

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

En nuestra normativa, en concreto, en el artículo 17 de la LIRPF se definen y determinan aquellas rentas que serán consideradas como rendimientos de trabajo haciendo referencia, en su apartado primero, a todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación

los cede al empresario del Estado A. Este último no paga salario alguno, sino una contraprestación por la cesión de trabajadores. El salario lo paga el intermediario, residente en el país C. Se consigue así que el salario lo pague un empresario que no es residente en el país en que se prestan los servicios (ni tiene un establecimiento en dicho país), lo que conforme al artículo 15.2 del Modelo impide que el país de la fuente grave los salarios. FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, *op. cit.*, pág. 129.

⁶⁶ *Vid.* parágrafo 8 de los comentarios al artículo 15 del MC OCDE. Suiza ha formulado una observación a los comentarios para destacar que la consideración del cesionario de mano de obra como empleador solo debe aplicarse en el caso de acuerdos abusivos.

⁶⁷ Llama la atención que, a pesar de los constantes movimientos de personas con Ceuta y Melilla, sin embargo con Marruecos no se contemplen esas previsiones.

o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. A continuación, en su apartado segundo, se mencionan determinadas rentas, las cuales, en particular, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo. Por tanto, en principio, podríamos considerar aplicable la exención a todas aquellas rentas que encajen en la anterior definición, así como a aquellas mencionadas en su apartado segundo, siempre que concurren los demás requisitos previstos en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Sin embargo, la Administración y algún sector doctrinal⁶⁸ consideran aplicable la exención, exclusivamente, respecto de los rendimientos ubicados en el primer párrafo del artículo 17 de la LIRPF, así como alguno de los recogidos en el segundo apartado de ese artículo, como es el caso de las relaciones laborales especiales⁶⁹. No compartimos esta postura ya que pensamos, en línea con la tesis defendida por otro sector doctrinal⁷⁰, que no debemos establecer una distinción allí donde la ley no distingue y que la necesaria concurrencia de los demás requisitos previstos en el artículo 7 p) para poder aplicar la exención se configura en un «filtro» suficiente como para, dentro de los límites establecidos, no hacer tributar a aquellas rentas que realmente han sido generadas como consecuencia de la prestación efectiva de un trabajo por cuenta ajena en el extranjero. Así, por ejemplo, con relación a las becas y ayudas para cursar estudios, participar en congresos, conferencias o cursos en el extranjero, la Administración ha manifestado expresamente, en diversas ocasiones, que no les resulta aplicable la exención del artículo 7 p) de la LIRPF, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios, esto es, no se trata de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero⁷¹. Tampoco podría aplicarse la exención respecto de las

⁶⁸ Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 843 y 844. VV. AA.: *Trabajadores en el Extranjero: Aspectos fiscales, laborales y de Seguridad Social*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2002. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 121 y ss.

⁶⁹ Así, la DGT, en su contestación a la Consulta 1087/2003, de 30 de julio (NFC026188), se ha pronunciado con relación a un administrador y trabajador de una sociedad mercantil –sujeta al régimen de transparencia fiscal de profesionales– que se desplaza al extranjero para prestar unos servicios de programación para los que ha sido contratada su empresa. En dicha contestación la DGT indica que no resultaría de aplicación la exención prevista en la letra p) del artículo 7 ya que no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por el administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y ajenidad que configuran las relaciones por cuenta ajena. Vid., Consulta de la DGT V1087/2003, de 30 de julio (NFC026188). Vid., en el mismo sentido, V1944/2005, de 30 de septiembre (NFC021274) y V1567/2011, de 16 de junio (NFC041810).

⁷⁰ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, CEF, Madrid, 2005, pág. 673.

⁷¹ Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2000 (NFJ008925) y Consultas de la DGT 420/2001 y 422/2001, de 26 de febrero, y 685/2001, de 3 de abril.

contraprestaciones percibidas por trabajadores autónomos, ya que nos encontraríamos ante rendimientos de actividades económicas⁷² y, en el supuesto de los administradores o miembros de Consejos de Administración residentes en España, siempre que se produzca un desplazamiento físico con la finalidad de prestar un trabajo cuyo beneficiario sea una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, estarán exentos de tributación los rendimientos, que puedan ser calificados como rendimientos de trabajo no como de actividad económica, que perciban hasta el límite establecido en la normativa reguladora.

Otro requisito necesario para la aplicación de la exención es que esas rentas, calificadas como rendimientos de trabajo, se hayan percibido, es decir, que efectivamente el trabajo realizado se haya retribuido. A estos efectos⁷³, en la medida en que el legislador no incorpora requisito alguno al respecto, carece de relevancia quién sea el pagador (entidad no residente, entidad residente en nombre y por cuenta de la no residente...) ⁷⁴, lo importante es que el pago realmente se realice y que el motivo desencadenante sea la prestación efectiva de un trabajo en el extranjero. Para esto último, si realizamos una interpretación coherente con la finalidad de la norma, será imprescindible el que se haya producido un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español y, aunque solo sea de forma temporal, que el centro de trabajo del sujeto se ubique en el extranjero. Así, la Administración ha rechazado expresamente supuestos en los que aunque el destinatario sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España⁷⁵. También, distintos autores han manifestado la no aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF cuando el trabajo se ha realizado desde España y se envía y factura al tercero no residente sin ningún tipo de desplazamiento o cuando el trabajador desplazado presenta al cliente los trabajos previamente realizados en nuestro país⁷⁶.

⁷² Vid., en este sentido, las Consultas de la DGT V2072/2009, de 18 de septiembre (NFC035683), V1443/2009, de 18 de junio (NFC033863) y V1086/2010, de 24 de mayo (NFC038266).

⁷³ Sin embargo, el dato relativo a quién sea el pagador de los rendimientos sí es relevante a otros efectos como por ejemplo con relación a la práctica de retenciones.

⁷⁴ Cabe destacar que, en el Proyecto de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, se propuso la modificación del artículo 7 p) de la LIRPF en el sentido de someter la aplicación de este precepto a la condición de que los rendimientos fuesen satisfechos por una entidad no residente. Al no prosperar esta propuesta, se optó por considerar irrelevante, a efectos de aplicar la exención, el hecho de que la entidad pagadora sea la extranjera en la que se presten los servicios o la española a la que se encuentre vinculado el trabajador.

⁷⁵ Vid., entre otras, las contestaciones ofrecidas por la DGT ante las Consultas planteadas 2559/2003 y 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC019032 y NFC035174, respectivamente); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720), y 187/2005, de 2 de mayo (NFC029823). Vid. también las Consultas de la DGT V1585/2008, de 28 de julio (NFC030870); V1601/2008, 29 de julio (NFC030882), y V1861/2008, de 16 de octubre (NFC031590).

⁷⁶ Vid. DE MIGUEL MONTECUBO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 144. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 670. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 839.

b) Para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

El requisito más controvertido⁷⁷, de concurrencia necesaria para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF, es aquel en virtud del cual será necesario que los trabajos llevados a cabo por el sujeto desplazado se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, es decir, que el destinatario final y beneficiario del trabajo desarrollado por el desplazado sea una empresa extranjera y no la propia empresa que desplaza al trabajador. En este sentido, por entidad podemos entender cualquiera que, con arreglo a la normativa del IS, en el caso de ser residente en España, tuviera la condición de sujeto pasivo del mismo⁷⁸. Por establecimiento permanente radicado en el extranjero debe entenderse el de una empresa española⁷⁹ definido en el CDI con el país de la fuente de esos rendimientos y, en su defecto, los contenidos en el TRLIRNR.

Desde nuestro punto de vista, la principal controversia se suscita con relación a la interpretación del término «para». En principio no se plantean problemas en torno a su interpretación en el sentido de obtención de un beneficio, ventaja o utilidad por parte de la empresa o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, pero ¿debe ser exclusivo e independiente?, ¿puede ser general?, ¿cuáles serían los medios de prueba?... Con la finalidad de responder a estos interrogantes resultará útil distinguir distintos supuestos en función del destinatario del trabajo:

- Un primer supuesto sería aquel en el que el destinatario del trabajo será una empresa independiente, sin vinculación alguna con la empresa residente en España. En este supuesto, la propia Administración ha considerado que no se plantean problemas en orden a la aplicación de la exención⁸⁰ ya que no parece que pueda dudarse que el único beneficiario del trabajo realizado por el desplazado es la empresa

⁷⁷ La propia Administración ha reconocido que es difícil señalar unas reglas claras que puedan servir de guía para determinar cuando un trabajo se ha prestado para una empresa no residente, no obstante debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. *Vid.* las contestaciones ofrecidas por la DGT ante las Consultas planteadas 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); 187/2005, de 2 de mayo (NFC030882), y 27/2005, de 28 de enero (NFC020253).

⁷⁸ Cabe precisar que el término entidad incluye como destinatarios de los servicios no solo a empresas en sentido estricto, sino también a cualquier entidad, pública o privada, entidades sin fines de lucro e incluso organismos internacionales. En concreto, la Comisión Europea tiene tal consideración. *Vid.* Consultas de la DGT 596/2003, de 30 de abril (NFC025947); V0339/2008, de 15 de febrero (NFC028781), y V1678/2008, 16 de septiembre (NFC031176).

⁷⁹ En principio, nada impide entender que también podría ser un establecimiento permanente de una entidad no residente en el país en el que se va a desarrollar el trabajo.

⁸⁰ *Vid.* Consultas de la DGT 187/2005, de 12 de mayo (NFC029823); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); V1747/2009, de 24 de julio (NFC034758); V2072/2009, de 18 de septiembre (NFC035683); V2188/2009, de 1 de octubre (NFC035935), y V1916/2010, de 3 de septiembre (NFC039116).

extranjera que lo ha solicitado. De hecho, algún autor ha manifestado que podría pensarse que el legislador, con la introducción de esta exención, estaba pensando en la prestación de servicios entre empresas independientes⁸¹.

Con relación a este supuesto cabe destacar que no es necesaria la existencia de un segundo contrato laboral entre el trabajador desplazado y la entidad no residente. Incluso algunos autores han afirmado que «tal condicionante se encuentra excluido implícitamente», por cuanto indican que «se permite aplicar la exención tributaria en relación con supuestos donde el trabajador de la entidad residente de España realiza trabajos para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Como se sabe, el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica, de manera que la eventual contratación de tal trabajador la concluiría la entidad española incurriéndose así en una "dualidad de contratos" que, en determinados casos, resultaría de difícil articulación»⁸².

- El segundo supuesto sería aquel en el que el destinatario del trabajo es una empresa que forma parte del mismo grupo de empresas. En este caso sí se plantean más dificultades a la hora de confirmar la concurrencia del requisito objeto de análisis porque cabe la posibilidad de que el beneficiario último del trabajo realizado por el sujeto desplazado no sea la empresa, entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, sino el grupo de empresas. Por ello, con la finalidad de resolver esas dificultades, a partir del 1 de enero de 2007 tanto en el artículo 7 p) de la LIRPF como en el artículo 6 del RIRPF se indica que se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.5 del TRLIS^{83, 84} pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria⁸⁵. Por tanto son

⁸¹ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 675.

⁸² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 133. Vid. sobre esta cuestión también la Resolución de la DGT de 27 de marzo de 2000.

⁸³ Tras la aprobación de la nueva normativa reguladora del IS, Ley 27/2014, el antiguo artículo 16 del TRLIS pasa a ser el artículo 18 de la LIS.

⁸⁴ No obstante, es conveniente tener en cuenta que, tal y como han destacado ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, «el art. 16.5 TRLIS está concebido desde la perspectiva de las filiales españolas destinatarias de servicios prestados por sus matrices (o entidades vinculadas) extranjeras, mientras que el art. 7 p) de la LIRPF se proyecta sobre el supuesto inverso». ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., págs. 138 y 139.

⁸⁵ Cabe destacar que esta referencia al servicio intragrupo permitirá aplicar también la exención, además de a los supuestos en que los servicios beneficien a una única entidad no residente, a los casos en que los servicios se presten conjuntamente a varias entidades del grupo no residentes (excluyendo, por tanto, la parte que corresponda a la entidad residente), ya que el artículo 16.5 del TRLIS contempla expresamente esta posibilidad, siempre que se cumplan determinados requisitos. Vid., en este sentido, la Consulta de la DGT V1628/2008, de 4 de agosto (NFC030909).

fundamentalmente tres los problemas que se suscitan: qué debe entenderse por ventaja o utilidad, cuál puede ser el carácter de la misma (general, exclusiva...) y, finalmente, la prueba.

En cuanto al primero de los problemas indicados, la Administración ha fijado un criterio esencial al que se deberá acudir con la finalidad de determinar la posibilidad de aplicar la exención: la existencia de un valor añadido. Será necesario que los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente o al establecimiento permanente radicado en el extranjero⁸⁶. Pero la aportación realizada por la Administración origina un importante problema, es el relativo a la indeterminación de lo que debemos entender por valor añadido⁸⁷. Al respecto puede resultar interesante acudir a los criterios fijados por la OCDE en torno a los precios de transferencia en la medida en que hace referencia al valor económico o comercial, en concreto establece que el servicio intragrupo creará valor económico o comercial si el servicio prestado es aquel por el que estaría dispuesto a pagar a una sociedad independiente o a desarrollarlo internamente⁸⁸. En la misma línea la DGT ha indicado que debemos estar en presencia de actividades que, «en condiciones normales de mercado», la empresa no residente hubiera contratado a terceros⁸⁹ o que debemos determinar si la actividad supone un

⁸⁶ Vid. Consultas 701/2000, de 27 de marzo (NFC010978); 87/2000, de 30 de noviembre (NFC011079); 331/2002, de 4 de marzo; 863/2002, de 4 de junio; 1106/2002, de 19 de julio; V0046/2002, de 10 de septiembre (NFC016495); 1087/2003, de 30 de julio (NFC026188); 1781/2003, de 31 de octubre (NFC018640); 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174), y 27/2005, de 28 de enero (NFC020253).

⁸⁷ Lo cierto es que la DGT con sus contestaciones a las diversas consultas que le han sido formuladas ha ayudado de forma importante a resolver el problema haciendo referencia a numerosas actividades que podrán considerar como generadoras de valor añadido. Así, en la Consulta 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174), relativa a un grupo internacional de distribución de moda con residencia en España que desplaza a sus trabajadores a sus filiales en el extranjero, la DGT ha manifestado que: «... podría considerarse que el destinatario o beneficiario es la filial no residente en los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero a desarrollar las funciones que se indican a continuación, en la medida que parecen generar un valor añadido a las mismas. En concreto se trataría de los departamentos de Estudio (el personal técnico estudia y analiza los inmuebles disponibles para seleccionar el adecuado; preparan los proyectos y controlan la ejecución de obras); Decoración y escaparatismo (se desplazan al extranjero para definir la decoración de las tiendas: mobiliario, elementos decorativos, etc.); Coordinación (definen la ubicación de las distintas colecciones en la tienda buscando la más eficiente ubicación de la mercancía); Dirección de tiendas (examina la gestión de puntos de venta); Producto-país (colabora con el personal de las tiendas en la confección de pedidos, selección de productos, etc.); Seguridad (asesoramiento a las tiendas en la elección de medidas de seguridad de cada una). Por el contrario, en los demás supuestos planteados en el escrito de consulta y en base a la información suministrada, no cabe entender que se trata de servicios prestados para las filiales no residentes, sino que estaríamos en presencia de actuaciones en las que el destinatario o beneficiario de los trabajos de los empleados desplazados es todo el grupo de empresas, como es el caso de actuaciones relacionadas con la fabricación de productos por la entidad residente en España, o cuando esas actividades se prestan en el marco de las funciones de dirección y/o supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, por cuanto que no parece desprenderse que esos desplazamientos generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente». Vid., también Consulta 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032).

⁸⁸ Informe sobre precios de transferencia de la OCDE, julio de 1995.

⁸⁹ Resolución de la DGT de 27 de septiembre de 2006, V1931/2006 (NFC023544).

interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado⁹⁰.

El segundo problema que debe ser resuelto presenta una estrecha conexión con el anterior, consiste en determinar el carácter que debe tener esa ventaja o utilidad generada. Al respecto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en fechas recientes, ha indicado que no es razonable la referencia al concepto de «beneficio exclusivo»⁹¹, ya que se trata, no solo de un requisito que no contempla la norma, sino de difícil determinación económica y jurídica⁹². También el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha manifestado que deben incluirse servicios que generen tanto beneficios generales como exclusivos⁹³. Por tanto, cabe la posibilidad de que actividades que afecten al grupo en su conjunto o a varios de sus miembros se consideren servicios intragrupo y, en consecuencia, sean aptas para la aplicación de la exención, solo deberá analizarse si el servicio intragrupo efectivamente se ha prestado y, en este sentido, debemos tener en cuenta las consideraciones anteriores relativas a la existencia de un interés económico y comercial en virtud del cual una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o ejecutar por sí misma y las consideraciones realizadas por nuestra Administración al indicar que no se presta auténticamente un servicio cuando no se atiende a una necesidad identificada específica de una entidad del grupo sino que responde a la política de grupo⁹⁴. En consecuencia será necesaria la generación de un beneficio separado e independiente⁹⁵. A estos efectos consideramos realmente útil la labor desempeñada fundamentalmente por la DGT, quien siguiendo en muchos casos las Directrices OCDE⁹⁶ ha confeccionado, con sus contestaciones a las numerosas consultas que le han sido

⁹⁰ Vid. Consultas de la DGT V1166/2008, de 6 de junio (NFC030227); V2418/2008, de 16 de diciembre (NFC033277) y V2527/2008, de 30 de diciembre (NFC031592).

⁹¹ Con relación a esta cuestión la doctrina de la DGT ha ido evolucionando de forma importante pues ha pasado de considerar como inaplicable la exención en aquellos casos en los que los trabajos realizados redundaban en beneficio de varias empresas, a entender que no se requiere la exclusividad del aprovechamiento del trabajo respecto a dicha empresa, siendo suficiente con que el trabajo reporte a esta un valor añadido.

⁹² STSJ de Madrid de 6 de junio de 2013.

⁹³ STSJ de Cataluña de 5 de julio de 2012.

⁹⁴ Vid. Resolución del TEAC de 25 de julio de 2007 (NFC026891).

⁹⁵ Vid. en la misma línea ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 135.

⁹⁶ Directrices OCDE de Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1995, las mismas excluyen claramente la presencia de ese beneficio, ventaja o utilidad en los casos donde la actividad desarrollada por la matriz tiene lugar en su calidad de accionista, esa clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma y, por tanto, en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo.

planteadas, una auténtica «guía» de las actividades que son o no susceptibles de aplicar la exención del artículo 7 p) de la LIRPF⁹⁷.

También, cabe contemplar la posibilidad de que el trabajador desplazado desarrolle distintos tipos de funciones, unas generadoras de valor añadido para la entidad no residente y otras no generadoras de ese valor añadido. En dicho supuesto, parece que lo más razonable sería el realizar una proporción adecuada a la hora de determinar el salario sobre el que se aplicaría la exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF.

En conclusión, aunque nos encontramos ante una cuestión que deberá ser analizada caso por caso, en dicho análisis resultarán de gran utilidad las orientaciones aportadas por la DGT y, ante la ausencia de un concepto de valor añadido, los criterios fijados por la OCDE con relación a los precios de transferencia. Sin duda, un elemento clave será la prueba, pues pensamos que la acreditación de quién es el beneficiario del trabajo desarrollado en el extranjero se reduce a una cuestión de prueba, admitiéndose cualquier medio de prueba válido en derecho. En este sentido, un posible criterio delimitador objetivo de cuándo se ha prestado el servicio realmente para una empresa no residente puede ser la asunción por parte del cliente extranjero, ya sea de forma directa o indirecta mediante el mecanismo de repercusión, de los costes del personal desplazado. De esta forma, el rendimiento del trabajo exento no generaría un gasto deducible en la sociedad

⁹⁷ Así, por ejemplo, ha indicado que pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, *factoring*, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere a reclutamiento y a la formación. En general las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma. Consultas de la DGT V1628/2008, de 4 de agosto (NFC030909), y V0501/2011, de 1 de marzo (NFC040758). Por su parte, en la Consulta 27/2005, de 28 de enero (NFC020253), se indica que no procede la aplicación de la exención con relación a un trabajador que trabaja para una empresa española la cual forma parte de un grupo de empresas y se desplaza al extranjero porque es asignado para un proyecto del grupo de empresas. En concreto establece que, «... habida cuenta que el proyecto estaba dirigido a la elaboración de una aplicación informática que posteriormente se implantaría en todo el grupo de empresas, no puede considerarse que existe un trabajo prestado para la empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, ya que estaremos en presencia de trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo: residentes y no residentes». Sin embargo sí ha aceptado a priori los desplazamientos a filiales para prestar servicios de asesoramiento informático, asistencia técnica o formación de personal [Consulta de la DGT V2264/2009, de 8 de octubre (NFC035953)], asesoramiento técnico y de planificación del desarrollo de la actividad [Consulta de la DGT V2531/2009, de 17 de noviembre (NFC036848)] y para controlar la ejecución de construcciones de infraestructuras [Consulta de la DGT V1803/2009, de 4 de agosto (NFC034871)]. También pueden acogerse a la exención los trabajadores desplazados para prestar servicios destinados a la expansión del grupo, como los dirigidos a la apertura de filiales, al ser susceptibles de generar una ventaja o utilidad en la destinataria de los servicios [Consulta de la DGT V1557/2009, de 29 de junio (NFC033724)].

residente⁹⁸. A estos efectos, sería deseable aunque no imprescindible, y por lo tanto no exigible, la existencia de factura⁹⁹ o de un segundo contrato¹⁰⁰, ambos serían unos mecanismos adecuados de acreditación, pero, sin duda, algo que viene considerando fundamental la Administración de cara a la aplicación de la exención estudiada, es la especificación o aportación de datos que permitan identificar los trabajos y servicios desarrollados así como los clientes o entidades destinatarias en lugar de una simple descripción funcional del personal desplazado¹⁰¹.

c) Aplicación de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga en el país en el que se desarrolle el trabajo con exclusión de los países o territorios considerados como paraísos fiscales

El número dos del artículo 7 p), a efectos de aplicar la exención, exige la concurrencia de un doble requisito: que en el territorio en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y que no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Cabe destacar la evolución sufrida por la redacción de este precepto ya que, inicialmente, se condicionaba la aplicación de la exención a que los rendimientos del trabajo percibidos «hayan tri-

⁹⁸ Vid. DE MIGUEL MONTERRUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 148. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 170.

⁹⁹ En la misma línea diversos autores han manifestado que la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal recogido en el artículo 7 p) de la LIRPF no debe entenderse condicionada a la exigencia de que exista una facturación del servicio de la empresa española (a la que está adscrito el trabajador) a la prestataria vinculada con ella situada en el extranjero (a la que se desplaza el trabajador). Así, han indicado que cabe considerar aquellos casos en los que el coste íntegro del servicio fuese asumido y pagado por el cliente extranjero, con los que el rendimiento de trabajo exento no generaría un gasto deducible para la sociedad residente, lo cual, evidentemente, implica que no habrá facturación alguna entre empresas, lo que no debe ser un obstáculo para la operatividad del artículo 7 p) de la LIRPF. Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 149. CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARJO, M.: «Análisis crítico de la exención del art. 7 p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, pág. 99. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, núm. 20, 2006, pág. 2.

¹⁰⁰ Al respecto nos remitimos a lo indicado en la página 33 respecto a la innecesaria existencia de un segundo contrato. Vid., también sobre este tema SAN de 26 de enero de 2011 (NFJ041986).

¹⁰¹ Así, el TEAC en Resolución de 16 de abril de 2009 (NFJ033912) consideró la no aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero porque la empresa solo había justificado los desplazamientos al extranjero, pero no había identificado la empresa destinataria y beneficiaria de los trabajos ni el contenido de los mismos.

butado efectivamente en el extranjero»¹⁰² mientras que, en la actualidad¹⁰³, basta con la existencia en el país de desplazamiento de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto¹⁰⁴. Este cambio responde con claridad a la voluntad de incentivar el traslado de nuestros trabajadores, en la medida en que se eximen de tributación los rendimientos obtenidos por estos aun cuando no hayan sido gravados en el extranjero¹⁰⁵. En otro caso, si la renta hubiera tributado efectivamente en el extranjero, nuestro país tendría que aplicar la deducción por doble imposición internacional con lo que se conseguiría que los rendimientos tributasen una sola vez pero no se generaría incentivo alguno para el trabajador¹⁰⁶. Además, con la misma finalidad apuntada, actualmente en el artículo 7 p) se dispone que «se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información»^{107, 108}. Estos cambios normativos encajan perfectamente en la evolución sufrida con relación a los criterios a valorar en torno a la consideración de un país como paraíso fiscal ya que, en grandes líneas, se ha pasado de atender a la existencia de nula o baja tributación para centrarse en la existencia o no de intercambio de información¹⁰⁹.

¹⁰² Redacción original del artículo 7 p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

¹⁰³ La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, fue la que dio una redacción al artículo 7 p). Por su parte, el artículo 5 del RIRPF, también fue reformado (RD 579/2001, de 1 de junio) para adecuar su tenor a la modificación operada.

¹⁰⁴ Vid. en este sentido las Consultas de la DGT 2572/2003 y 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC035174 y NFC019032, respectivamente), donde expuso lo siguiente: «El precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva». Vid. también la Consulta de la DGT V1684/2005, de 5 de agosto (NFC021234).

¹⁰⁵ En este sentido, cabe hacer referencia a lo recogido en el apartado V de la exposición de motivos de la Ley 6/2000: «Con la finalidad de facilitar la movilidad de trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español, se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero y al pago de los impuestos personales en los periodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero».

¹⁰⁶ Vid. en el mismo sentido RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2005, pág. 88.

¹⁰⁷ Vid. también el artículo 6.1.2.º del RIRPF.

¹⁰⁸ En la misma línea, salvando las diferencias, cabe destacar la modificación introducida por la Ley 62/2003, en el artículo 21 del TRLIS. En el mencionado artículo se fijaban diversos requisitos de concurrencia necesaria para que se produzca la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español. Uno de ellos viene referido a que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto (el Impuesto sobre Sociedades) en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa. Al respecto, el artículo 21.1 b) establece que «... Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga la cláusula de intercambio de información». En lo esencial sobre la cuestión analizada, lo recogido en el artículo 21 del TRLIS se mantiene en la actual normativa reguladora del IS, Ley 27/2014.

¹⁰⁹ Sobre este tema, consideramos fundamental el análisis de Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal atendiendo a la modificación de su disposición adicional primera mediante la Ley 26/2014.

Con las previsiones legales indicadas, se resuelven muchos de los supuestos conflictivos que se podrían plantear. No obstante, aún queda alguna cuestión por resolver como la determinación de, en aquellos casos en los que no hay CDI con cláusula de intercambio de información, qué debe entenderse por existencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF. Al respecto, pensamos que nuestro punto de partida lo deberíamos buscar en el artículo 1 de la LIRPF, donde se señala que el IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

El requisito objeto de análisis se entenderá cumplido sin ningún género de dudas para cualquier impuesto que comparta las características señaladas pero, pensamos que sería suficiente con que se acredite, mediante cualquier medio de prueba válido en derecho¹¹⁰, la existencia en el país de un impuesto directo y personal que grave la renta, en general, o los rendimientos de trabajo, en particular, obtenidos en su territorio¹¹¹. En todo caso, como indican ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, a efectos de establecer la similitud sustancial hay que atender a los elementos estructurales de ambos impuestos, pero dicha similitud debe exigirse con la debida flexibilidad teniendo en cuenta que no existen dos impuestos sobre la renta iguales en el mundo ya que cada país configura su impuesto atendiendo a sus condicionantes socioeconómicos, políticos, geográficos e incluso religiosos¹¹², ejerciendo una importante influencia también el diferente grado de evolución de sus sistemas tributarios y económicos¹¹³. Además, debe tenerse en cuenta también el «filtro» que, a estos efectos, constituye la exclusión expresamente recogida en el artículo 7 p) 2.º de los paraísos fiscales¹¹⁴.

¹¹⁰ Vid. Consulta de la DGT V0994/2008, de 20 de mayo (NFC029428).

¹¹¹ En la misma línea se han pronunciado distintos autores manifestando que «... como estamos refiriéndonos a la aplicación de la exención en relación con rendimientos del trabajo tendrían cabida impuestos no sintéticos sino de producto que graven las nóminas, no progresivos y no de renta mundial, incluso aunque las rentas de trabajo en el país de la fuente no estén sometidas a tributación. Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Teodoro CORDÓN EZQUERRO, *Manual de Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 844. Vid. también VV. AA.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Lex Nova, 3.ª edición, Valladolid, 2003, pág. 61. DE MIGUEL MONTECUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, págs. 148 y 149. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 678.

¹¹² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 158.

¹¹³ Vid. AULT, H.: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston, 1997, y MESSERE, *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London, 1998.

¹¹⁴ De nuevo nos encontramos con una medida orientada a la lucha frente al uso de paraísos fiscales. Sin embargo, en esta ocasión no debemos olvidar que, en la medida en que la lucha contra el uso de paraísos fiscales se origina con la finalidad de evitar el que determinadas personas se beneficien de una privilegiada e incluso nula tributación, la ley no configura como requisito necesario para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF la tributación efectiva del rendimiento en

d) Límite cuantitativo

La LIRPF fija un límite máximo de renta que podrá beneficiarse de la exención, en concreto el artículo 7 p) establece que «la exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales». Por su parte, en el artículo 6.2 del RIRPF se dispone que «para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero». Por tanto, nos encontramos con dos subconceptos distintos que conforman el concepto de retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero sobre la que se aplicará el límite indicado: retribuciones específicas y retribuciones habituales o no específicas.

En cuanto a las retribuciones específicas, serían todas aquellas que el trabajador percibe con motivo del desplazamiento¹¹⁵, mientras que las retribuciones habituales o no específicas serían todas las demás, por lo que resulta imprescindible¹¹⁶ el fijar un criterio de reparto que permita identificar, de entre el total de las retribuciones anuales, cuáles corresponden a los trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Al respecto, el artículo 6.2 del RIRPF indica que «para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año».

Teniendo en cuenta lo establecido en la normativa reguladora, podríamos pensar que la fórmula que debería manejarse consistiría en calcular la remuneración salarial diaria media –partiendo de la remuneración salarial total sin computar las retribuciones específicas y dividiéndolo por el número total de días del año– y, posteriormente, multiplicar el resultado por el número de días de desplazamiento¹¹⁷.

el país extranjero. Como señala RAVENTÓS CALVO, no se ve el sentido de esta restricción, como no sea el de la inclusión de una cláusula de estilo dirigida a salvaguardar la idea de una legislación precavida. La restricción, en definitiva como continúa manifestando la autora mencionada, pone en peor situación a los individuos que trabajan para empresas de, pongamos, Arabia Saudita o Hong Kong que a los que lo hagan en Reino Unido o Francia, aunque ni unos ni otros hayan sido sometidos a imposición alguna en esos países. RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *op. cit.*, pág. 90. Por lo tanto, parece que la mera existencia de un impuesto sobre la renta de naturaleza análoga al español debería configurarse como requisito suficiente para la aplicación de la exención con independencia de la aplicación o no de ese impuesto al caso concreto y de si nos encontramos ante un paraíso fiscal.

¹¹⁵ La DGT en Consulta V0783/2011, de 28 de marzo (NFC041020), indica que entre las retribuciones específicas se incluyen las correspondientes al concepto de horas extra efectuadas durante su desplazamiento al extranjero para la realización de dichos trabajos.

¹¹⁶ Fundamentalmente en aquellos casos en los que no se remunere de forma expresa el trabajo realizado en el extranjero.

¹¹⁷ *Id.* Consultas de la DGT 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 27/2005, de 28 de enero (NFC020253); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); V1695/2008, de 16 de septiembre (NFC031183); V2418/2008, de 16 de diciembre (NFC033277), y V1763/2008, de 3 de octubre (NFC031254). ÁLVA-

No obstante, pensamos que del artículo 6.2 del RIRPF no se deduce que haya que tener en cuenta como denominador el número total de días del año pues, en la medida en que hace referencia a los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, no pueden computarse los días en que el trabajador haya estado desplazado al extranjero y no sean días de trabajo efectivo, por no ser laborales, por haber estado de vacaciones, o por cualquier otra causa. Lo que establece la norma es que hay que realizar un reparto proporcional entre los días efectivamente trabajados en España y los días efectivamente trabajados en el extranjero y, después aplicar el porcentaje resultante a las retribuciones que se perciben por el total de días del año, por lo que las vacaciones y festivos –que también dan lugar a un devengo de salario– se imputan a trabajos realizados en España o en el extranjero en la misma proporción que representen los días trabajados en España respecto de los trabajados en el extranjero. Computar como trabajo en el extranjero los días de estancia en el extranjero, aunque no se trabaje, llevaría al absurdo de que el régimen fiscal podría verse alterado en función de que el trabajador decida pasar sus vacaciones en el extranjero, o quedarse en el extranjero durante el fin de semana, resultando más beneficioso para el trabajador el atender a los días efectivamente trabajados.

La DGT en contestaciones a diversas consultas ha previsto que «... cuando el trabajador efectúa varios desplazamientos al extranjero a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos». Con esta finalidad, la Administración ha establecido que, en principio, podrá tomarse un criterio de reparto proporcional pero en el denominador se atenderá al número total de días del año, no los días hábiles, por lo que la fórmula sería la siguiente: número de días en el extranjero/número total de días del año¹¹⁸. En definitiva, lo que en todo caso rechaza la Administración es que en el denominador puedan incluirse solo los días hábiles pero, en ningún momento, ha manifestado que en el numerador deban incluirse días de estancia en el extranjero en los que no se ha desarrollado trabajo alguno por tratarse de vacaciones o días no laborales.

C. COMPATIBILIDAD E INCOMPATIBILIDAD

La aplicación de la exención objeto de estudio, tal y como se recoge en el artículo 7 p), será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en artículo 9 A) 3 b) del RIRPF cualquiera que sea su importe, pudiendo el contribuyente optar por la aplicación de uno u otro régimen¹¹⁹.

REZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., págs. 164 y 165.

¹¹⁸ Consultas de la DGT 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 27/2005, de 28 de enero (NFC020253), y 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720).

¹¹⁹ Al respecto la DGT en Consulta V0333/2010, de 22 de febrero (NFC037422), ha señalado que para realizar la opción no hay ningún procedimiento específico previsto en la norma y que cuando se cumplan las condiciones exige-

La exención del artículo 7 p), sí será compatible con el régimen de dietas exceptuadas de gravamen recogido en el artículo 9 A) del RIRPF respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses, indicando recientemente la DGT que «las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de desplazamiento y estancia, a las que no resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen, se consideran rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100¹²⁰. También, expresamente la DGT ha destacado su compatibilidad con la deducción por doble imposición internacional por la parte que supere los 60.100 euros de rendimientos en el extranjero¹²¹.

IV. CONCLUSIÓN

Como hemos destacado en este trabajo, desde hace ya varios años y especialmente en la actualidad, son numerosos los motivos que conducen tanto a los trabajadores como a las empresas a trasladarse o favorecer el traslado al extranjero con la finalidad de desarrollar un trabajo. La conducta descrita también ha sido propiciada en el ámbito fiscal por nuestro legislador tratando de conjugar los intereses, tanto de los contribuyentes como de la Administración, al impulsar la salida de personas que, sin perder su residencia en España, desarrollen efectivamente un trabajo en otro Estado permitiendo la exención en nuestro país de las rentas percibidas por ello. El problema radica en la determinación de la concurrencia de los requisitos necesarios para proceder a la aplicación de esa exención. Así, por ejemplo, además de la problemática general relativa a la determinación de la residencia, fijar la concurrencia del requisito referente a que los trabajos hayan sido realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, resultará especialmente complicado en aquellos casos en los que la entidad destinataria esté vinculada con la entidad empleadora.

Por todo ello y en virtud del principio de seguridad jurídica, se impone la necesidad de configurar las circunstancias determinantes con la mayor precisión posible permitiendo así la aplicación de la exención estudiada a todos los trabajadores que se desplacen al extranjero para desarrollar efectivamente su trabajo en favor de una entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, evitando la inversión de la carga de la prueba en contra de la empresa o el trabajador y facilitando algo que, en todo caso redundará a favor de nuestra economía mitigando su caída, como es la búsqueda de nuevos mercados en el exterior.

das para aplicar la exención, tales retribuciones estarán exentas con el límite de 60.100 euros anuales, no existiendo obligación de practicar retención sobre tales rentas.

¹²⁰ Consulta de la DGT V0458/2013, de 15 de febrero (NFC046662).

¹²¹ Consulta de la DGT V2816/2010, de 28 de diciembre (NFC040061).

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. [2001]: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *RCyT*. CEF, núms. 221-222.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2010]: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblo, Broseta, La Coruña.
- AMORÓS DORDA, N. [1998]: «Artículo 12. Residencia Habitual», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, dirigidos por CRUZ AMORÓS, M., tomo I, vol. 1.º, Edersa, Madrid.
- AULT, H. [1997]: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston.
- BAENA AGUILAR, A. [1993]: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Comentarios a la Ley del IRPF y reglamento del impuesto*, Colex, Madrid.
- [1994]: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [1999]: en la obra colectiva, *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de los no residentes*, Civitas, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMENÉZ, A. J. [2011]: «Convenios fiscales internacionales» en la obra coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. [1995]: «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 231.
- [2001]: «La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CORDÓN EZQUERRO, T. [2005]: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida CORDÓN EZQUERRO, T. *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2003]: «La residencia fiscal de los deportistas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9.
- [2013]: «La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE», en la obra colectiva *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, AEDAF y Aranzadi, Navarra.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. [2008]: «Análisis crítico de la exención del art. 7 p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, núm. 126.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. [2005]: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, CEF, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2000]: «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. [1993]: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I.
- GÓMEZ CALLEJA, I. [2001]: «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, núm. 195.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2013]: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo*, número 29.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. [2006]: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de la LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, núm. 20.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2007]: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, núm. 125.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2012]: «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 4.
- MARTÍN QUERALT, J. [1992]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*, Marcial Pons.
- MARTÍNEZ CHAMORRO, M. [1999]: «La residencia habitual en el Nuevo IRPF», *Su Dinero*, núm. 165.
- MESSERE [1998]: *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London.
- DE MIGUEL MONTERRUBIO, M. [2003]: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- NATERA HIDALGO, R. [1997]: «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva coordinada por FALCÓN y TELLA, R., *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid.
- PUIGI VILADOMU, S. [1999]: «Paraísos fiscales y Residencia Fiscal según el nuevo IRPF», *Noticias Jurídicas*, septiembre.
- RAVENTÓS CALVO, S. [2005]: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 16.
- RIBES RIBES, A. [2014]: *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- RIVAS VALLEJO, M. P. y MARTÍN ALBÁ, S. [2000]: «Los desplazamientos temporales de trabajadores españoles al extranjero. Efectos laborales y tributarios», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Derecho social, Internacional y Comunitario*, núm. 27.
- SIMÓN ACOSTA, E. [1999]: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona.
- SOLER ROCH, M. T. [1997]: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario», en *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid.

A. DESPLAZAMIENTO CON PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS NO CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

Un primer escenario ante el que nos podríamos encontrar es aquel caracterizado por que el desplazamiento genera una pérdida de residencia y el país de destino no es un país calificado como paraíso fiscal. En este caso a la hora de determinar el régimen fiscal aplicable debemos contemplar los denominados *exit tax* o impuestos de salida exigidos por algunos países en caso de traslado de residencia a otros países consistentes en el gravamen de las plusvalías latentes en el momento en que el contribuyente traslada su residencia al extranjero⁴.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha emitido distintos pronunciamientos con relación a los *exit tax*⁵ entre los que cabe destacar las Sentencias del TJUE de 12 de marzo de 2004 [Asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* (NFJ017164)] y de 7 de septiembre de 2006 [Asunto C-470/04, *Sr. N* (NFJ024030)]. En ambas sentencias el Tribunal de Justicia ha manifestado que este tipo de impuestos, exigidos exclusivamente en los supuestos de traslado de residencia fiscal, son incompatibles con la libertad de establecimiento, pues ejercen un efecto disuasorio sobre el contribuyente que, en ejercicio de la mencionada libertad, tiene intención de trasladar su residencia, ya que se verá sometido a un trato desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia cuyo devengo del impuesto no tendrán lugar hasta el momento en el que se produce la venta.

En cuanto a la posibilidad de que la mencionada restricción de la libertad de establecimiento persiga un objetivo legítimo compatible con el Tratado y se justifique por razones de interés general, el Tribunal de Luxemburgo indica en la sentencia *Lasteyrie du Saillant* que la restricción puede estar justificada en la necesidad de evitar mecanismos abusivos, pero estima que, en tal caso, el legislador deberá conceder un aplazamiento sin garantías o bien limitar el gravamen a los casos en que el cambio de residencia tenga un carácter fugaz y artificioso.

Por su parte en la sentencia *Sr. N*, con relación a la normativa neerlandesa que exigía un impuesto correspondiente a las plusvalías latentes de participaciones significativas en ciertas sociedades cuyo pago podía aplazarse durante diez años mediante la aportación de garantía suficiente, el Tribunal de Justicia manifiesta que, en esa normativa, la restricción de la libertad de establecimiento se produce por tres vías: 1) Devengo del impuesto en el momento del traslado; 2) Exigen-

⁴ *Vid.*, entre otros sobre este tema, RIBES RIBES, A.: *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014. HERRERA MOLINA, P. M.: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 29, 2013. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, número 125, 2007. MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M.: «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2012.

⁵ Sobre esta materia también se ha posicionado la Comisión Europea indicando las directrices que deberían observar los Estados miembros a la hora de configurar y aplicar sus impuestos de salida en relación con los traslados de residencia a otro Estado miembro por parte de personas físicas y entidades, a través de una Comunicación de 2006, *Exit Taxation and the need for Co-ordination of Member States tax policies* [COM (2006)825 final].

cia de presentar una declaración-liquidación (debe tenerse en cuenta el coste indirecto que supone su elaboración), y 3) Necesidad de aportar garantía para conseguir su aplazamiento. El TJUE entiende que estas restricciones pueden estar justificadas por la necesidad de salvaguardar el reparto equilibrado del poder tributario siempre y cuando sean proporcionadas, es decir, no vayan más allá de lo necesario para conseguir su fin. Mientras que el Tribunal de Justicia considera proporcionadas las dos primeras restricciones⁶, no estima lo mismo respecto de la tercera al valorar como desproporcionada la exigencia de una garantía para la concesión de un aplazamiento, manifestando que la directivas de asistencia mutua en materia de intercambio de información y de recaudación suponen una protección suficiente del crédito tributario⁷. En definitiva, el Tribunal de Luxemburgo indica dos de los requisitos que debe cumplir la normativa reguladora de un impuesto de salida para que sea proporcionado: 1) Que se conceda aplazamiento sin garantías y 2) Que a la hora de cobrar el impuesto se tuvieran en cuenta las minusvalías sufridas en el nuevo Estado de residencia⁸.

A raíz de estas sentencias la mayor parte de los Estados miembros, en cuya normativa se contemplaba la aplicación de estos impuestos, los han suprimido o, al menos, modificado atendiendo a lo manifestado por el TJUE en su jurisprudencia. En realidad, para ajustarse a la jurisprudencia comunitaria en esta materia, tal y como indican los profesores FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA, «... basta con exigir la declaración de la plusvalía y suspender o aplazar la obligación de ingresar hasta que se produzca la venta de forma incondicional (sin exigir garantía, ni que se nombre representante, etc.), pero permitiendo además corregir a la baja la base imponible si con posterioridad al traslado de residencia baja el valor de mercado». En caso de que se conceda una suspensión o aplazamiento incondicionado, los mencionados autores continúan manifestando que los Estados miembros que quieran exigir el impuesto deberán recabar el auxilio del Estado de la nueva residencia acudiendo a los procedimientos previstos en las directivas y, además, han de asegurarse de que no se produce una doble imposición pues si el Estado miembro que aplica el *exit tax* no corrige la doble imposición, se infringiría la libertad de establecimiento⁹.

⁶ Respecto a la exigencia consistente en el anticipo del devengo del impuesto al momento del traslado de residencia, el Tribunal de Justicia lo considera proporcionado siempre que la eventual recaudación del impuesto «tuviera íntegramente en cuenta las minusvalías susceptibles de producirse con posterioridad al traslado del domicilio del contribuyente interesado, excepto si ya se hubieran tenido en cuenta tales minusvalías en el Estado miembro de acogida» (FJ 54). En cuanto a la obligación de presentar declaración-liquidación en el momento del traslado, el TJUE también la califica como proporcionada indicando que «aunque hubiera sido posible liquidar solo a posteriori en la fecha de la enajenación de los títulos, la parte del impuesto correspondiente al Estado miembro de origen, ello no habría hecho que tal contribuyente contrajera obligaciones menos importantes. Además de la declaración tributaria que debería haber presentado a los servicios competentes neerlandeses en el momento de la cesión de sus participaciones, habría estado obligado a conservar todos los justificantes de la determinación del valor de mercado de estas en el momento del traslado de su domicilio, así como, en su caso, de los posibles gastos deducibles» (FJ 50).

⁷ Vid. FJ 52 y 53.

⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *op. cit.*, pág. 14.

⁹ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2013, págs. 53 y 54.

En nuestra normativa reguladora del IRPF¹⁰ se contiene, además de algunos preceptos cuya aplicación puede generar unos efectos restrictivos o al menos disuasorios en los supuestos de cambio de residencia, un impuesto de salida propiamente dicho. Se trata de los artículos 14.3, 8.2 y 95 bis¹¹ de la LIRPF.

En el artículo 14 de la LIRPF se regula la imputación temporal de rentas permitiendo que el contribuyente opte en ocasiones por criterios de imputación temporal distintos del devengo, consiguiendo así el diferimiento del tributo. Sin embargo, en el apartado 3.º de dicho artículo se recoge una regla especial en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, en este caso se dispone que «todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno».

La Comisión, al considerar que este precepto vulneraba la libertad de establecimiento, inició un procedimiento de infracción contra España que finalmente concluyó en una demanda ante el Tribunal de Justicia originando la Sentencia de 12 de julio de 2012¹², en la que el Tribunal ha manifestado que «... en efecto, en virtud de la legislación nacional controvertida el traslado del domicilio fuera del territorio español, en el marco del ejercicio de los derechos que garantizan los artículos 39 y 43 de la CE, implica para el contribuyente la obligación de pagar los correspondientes impuestos con anterioridad al momento en que deben hacerlo los contribuyentes que continúan residiendo en España. Esta diferencia de trato puede resultar desfavorable, en el aspecto financiero, para aquellas personas que trasladan su residencia al extranjero, al obligar a incluir rentas pendientes de imputación en la base imponible del último ejercicio en el que tales personas eran residentes en ese país»¹³. A raíz de esta sentencia, España se ha visto obligada a modificar la LIRPF con el fin de permitir a quienes trasladan su residencia hacia otro Estado miembro que

¹⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹¹ *Id.*, sobre este tema, MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *op. cit.*, págs. 50-56. Estos autores también hacen referencia al artículo 88.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (TRLIS), donde se regula el régimen sustantivo de tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial, consistiendo la regla principal en el diferimiento de la tributación de las plusvalías que pudiera obtener un socio, persona física, como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial amparada por el régimen especial de «Fusiones». Lo dispuesto en el apartado 3 plantea problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario en la medida en que establece una regla especial para los supuestos en los que el socio pierde la condición de residente en territorio español, en cuyo caso ha de integrar en la base imponible del periodo impositivo en que se produce tal circunstancia, la diferencia entre el valor normal de mercado, en el momento de cambio de residencia, de las acciones o participaciones recibidas en la operación de reestructuración empresarial y el valor que a efectos fiscales tengan los mismos, corregido, en su caso, en el importe de la pérdidas de valor que hayan sido fiscalmente deducibles.

¹² STJUE de 12 de julio de 2012, Asunto C-269/09, Comisión/España (NFJ047562).

¹³ FJ 57.

retrasen su tributación por las rentas pendientes de imputación hasta el ejercicio en que habrían declarado las mismas si hubiesen mantenido su residencia en España. Continúa exigiéndose la presentación de una declaración complementaria por el último ejercicio en el que se ha sido residente, pero dicha declaración puede retrasarse, sin generación de intereses o recargo alguno, hasta el momento de obtención de la renta¹⁴.

Por su parte, desde la perspectiva de la compatibilidad con la normativa comunitaria, lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF también, desde nuestro punto de vista, puede resultar incompatible con el Derecho comunitario. Sin embargo, en la medida en que su aplicación está prevista respecto a personas de nacionalidad española que trasladan su residencia hacia un paraíso fiscal será analizado en el epígrafe correspondiente.

Recientemente, con ocasión de la aprobación de las modificaciones sufridas en la actual normativa reguladora del IRPF, se ha añadido una sección 7.^a en el título X de la LIRPF donde, por primera vez, se recoge un impuesto de salida propiamente dicho. Se trata del artículo 95 bis que se aplicará con relación a determinados supuestos en los que un contribuyente por este impuesto que sea titular de participaciones significativas, pierda su condición de contribuyente por cambio de residencia. En esos supuestos, deberán integrarse en la renta del ahorro del último periodo impositivo que deba declararse las ganancias patrimoniales consideradas por diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición. Pero la aplicación de este régimen especial exige la concurrencia de una serie de requisitos como que el contribuyente hubiese tenido la condición de residente en España durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último que deba declararse y que la participación del contribuyente en la entidad fuese significativa, considerando que cumple este requisito siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros o cuando, no excediendo de dicho valor, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 %, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 de euros.

Debemos recordar, una vez más, que la aplicación de este impuesto de salida supone el sometimiento a gravamen de una ganancia patrimonial que aún no se ha realizado con el único objetivo de evitar la eventual pérdida recaudatoria que puede derivarse del cambio de residencia. Por tanto, dicha medida no está exenta de críticas entre otros motivos debido a que realmente no

¹⁴ Vid. artículo 14.3 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado uno de la disposición final décima de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica: «Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último periodo que deba declararse por este impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del periodo impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente».

existe ninguna ganancia de patrimonio propiamente dicha, ya que el mero hecho de cambiar de residencia no supone ninguna alteración en la composición del patrimonio y, además, porque al no tenerse en cuenta la legislación del Estado al que se produce el cambio de residencia, pueden incurrirse en el riesgo de la doble imposición.

No obstante, con la finalidad de minimizar algunas de las posibles críticas generadas por la aprobación del *exit tax* y procurar evitar problemas de compatibilidad con el Derecho comunitario, se prevén distintos supuestos en los que se flexibilizan los efectos derivados de la aplicación de este régimen. Así, cuando se trate de estancias temporales por motivos laborales a países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, o por cualquier otro motivo a un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, se posibilita que el contribuyente solicite un aplazamiento del pago de la deuda que corresponda a las ganancias patrimoniales o, en determinadas condiciones, que solicite la devolución cuando recupere la condición de contribuyente en la medida en que las acciones o participaciones no se hayan transmitido devengándose, además, intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. También, cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, se permite que el contribuyente pueda optar por aplicar las siguientes especialidades:

- a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias: transmisión *inter vivos* de las acciones o participaciones, pérdida de la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o incumplimiento de las obligaciones de comunicación.
- b) En el supuesto de transmisión de las acciones o participaciones, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión.

Finalmente, en la determinación del régimen fiscal aplicable a los trabajadores que se trasladan hacia otro país, no calificado como paraíso fiscal perdiendo su residencia en España, es importante hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹⁵ (TRLIRNR) y en su desarrollo reglamentario¹⁶, donde se contempla la posibilidad, a efectos de retenciones e ingresos a cuenta, de que los trabajadores por cuenta ajena que, sin ser contribuyentes por el IRNR vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de

¹⁵ Aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE número 62, de 12 de marzo), modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹⁶ Artículo 17 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

su desplazamiento al extranjero, puedan comunicárselo a la Administración tributaria¹⁷ que, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, podrá expedir al trabajador un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por el IRNR. Un ejemplar del documento expedido por la Administración será entregado por el trabajador al pagador de sus rendimientos de trabajo, no obstante, el trabajador no queda exonerado de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

B. DESPLAZAMIENTO CON PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El segundo de los escenarios posibles vendría marcado por dos notas: pérdida de residencia y traslado a un paraíso fiscal. La determinación del régimen jurídico aplicable en este caso exige hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF, en virtud del cual las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Se trata de un supuesto denominado «residencia fiscal extendida» o *extended unlimited tax liability* y caracterizado por la exigencia de un impuesto denominado *training tax*, que, generalmente, es el mismo que se aplica a los residentes y se exige durante la extensión o prolongación de la sujeción por la renta mundial¹⁸.

La figura indicada, teniendo en cuenta el periodo en el que se entiende prorrogada la residencia fiscal, es conocida en nuestro país como «cuarentena fiscal» y desde su creación ha planteado numerosas dudas en torno a la constitucionalidad¹⁹ de la misma y su compatibilidad con el Derecho comunitario²⁰. Además, por lo que a los trabajadores desplazados se refiere, supone un

¹⁷ El modelo que debe ser presentado a estos efectos es el 247.

¹⁸ Mientras que en algunos países como Finlandia, Suecia, Hungría, Reino Unido o Irlanda exigen el *training tax* con independencia de que si el país o territorio al que se produce el traslado es o no considerado como un paraíso fiscal, otros países como el nuestro, Italia o Portugal lo exigen solo en los supuestos en los que el traslado se produce hacia un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

¹⁹ Así, si se analiza el artículo 8.2 atendiendo a la técnica de la proporcionalidad elaborada por nuestro Tribunal Constitucional, puede afirmarse que nos encontramos ante un precepto que persigue una finalidad legítima, como es el evitar la evasión fiscal, pero el medio no es proporcionado, pues al presumir *iuris et de iure* que todos los traslados tienen motivación evasiva o fraudulenta sin permitir prueba en contrario, obliga a todos a seguir tributando durante cinco años violándose así el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución por falta de proporcionalidad. *Vid.*, también sobre esta cuestión, PUIGI VILADOMU, S.: «Paraísos fiscales y Residencia Fiscal según el nuevo IRPF», *Noticias Jurídicas*, septiembre, 1999, pág. 5.

²⁰ Desde el punto de vista del Derecho comunitario, la figura objeto de análisis puede resultar incompatible con la libre circulación de trabajadores o con la libertad de establecimiento en la medida en que el cambio de residencia se produzca hacia un Estado miembro incluido en la lista de paraísos fiscales. Así, cabe tener en cuenta que la lista español-

importante obstáculo que desincentiva claramente la posibilidad de llevar a cabo ese desplazamiento por unos motivos absolutamente legítimos como son los laborales, en la medida en que, dada su configuración como una presunción *iuris et de iure*, no permite la posibilidad de eludir su aplicación mediante la aportación de prueba que justifique que se ha producido un cambio de residencia real y efectivo el cual se ha originado por un motivo válido, como podría ser la presentación de un contrato de trabajo que justifique el carácter laboral de su desplazamiento. En este sentido cabe destacar que durante varios años la figura analizada ha afectado a un importante número de trabajadores españoles que trasladaron su residencia a Andorra por motivos exclusivamente laborales y no con una finalidad de planificación fiscal, teniendo que tributar por su renta mundial en España durante el tiempo establecido, ya que este territorio ha sido considerado como paraíso fiscal hasta el 10 de febrero de 2011, fecha de entrada en vigor del Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal²¹. Esta situación se corrigió mediante la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 35/2006 de IRPF, donde se disponía expresamente la no aplicación del artículo 8.2 de la LIRPF a las personas físicas residentes en el Principado de Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el desplazamiento sea consecuencia de un contrato de trabajo con una empresa o entidad residente en el citado territorio.
- 2.º Que el trabajo se preste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio.
- 3.º Que los rendimientos del trabajo derivados de dicho contrato representen al menos el 75% de su renta anual, y no excedan de cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples.

la de paraísos fiscales, aprobada por el Real Decreto 1080/1991 y modificada por el Real Decreto 116/2003, incluye Estados miembros de la Unión Europea como Chipre y Estados parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (AEEE/EFTA) como Liechtenstein. Además, algunos autores también han puesto de relieve que la cláusula antiabuso española no está configurada para evitar montajes puramente abusivos o totalmente artificiales como *U-turns*, sino que se aplica a toda operación de cambio de residencia hacia un paraíso fiscal con independencia de que se trate de un movimiento elusivo o legítimo, esta configuración de la cláusula antiabuso española es lo que plantea serias dudas de compatibilidad con la jurisprudencia del TJUE sobre medidas nacionales antielusión fiscal, allí donde la norma se aplica en relación con el cambio de residencia a un territorio Estado miembro de la Unión Europea o incluso también frente a un Estado parte del AEEE calificados como paraísos fiscales. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARREIRO, J. M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *op. cit.*, pág. 52. No obstante, hay que tener en cuenta que, conforme a la actual normativa reguladora del IRPF, desde el 1 de enero de 2015 la actualización de la lista de paraísos fiscales deja de tener carácter automático y deberá realizarse de manera expresa teniendo en cuenta una serie de criterios en virtud de los cuales la DGT ha emitido un informe, de 23 de diciembre de 2014, en el que corrige la lista oficial de 48 paraísos que establecía el Decreto de 1991 debido a la firma de CDI y acuerdos que han suscrito los 15 territorios que han perdido la consideración de paraíso: se trata de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Bahamas, Barbados, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Luxemburgo, Panamá, San Marino y Singapur. Cabe destacar que aún siguen en la lista territorios como Gibraltar o Liechtenstein.

²¹ BOE de 23 de noviembre de 2010.

La Ley 26/2014²² modifica radicalmente el contenido de la disposición adicional vigésimo primera sin hacer referencia alguna a la excepción indicada, ya que no es necesario pues, como ya ha quedado apuntado, con fecha de 10 de febrero de 2011, Andorra ha dejado de considerarse como paraíso fiscal. Además, cabe destacar que, al hilo de la supresión del automatismo en la actualización de la lista de paraísos fiscales y la necesidad de su actualización de forma expresa atendiendo a unos criterios establecidos, la Dirección General de Tributos (DGT) el 23 de diciembre de 2014 ha emitido un informe en el que se indica que Andorra ha perdido su consideración como paraíso fiscal.

Lo cierto es que nuestra normativa reguladora ya con carácter previo, es decir, antes de que se consiga acreditar la nueva residencia en el paraíso fiscal, limita de forma importante estos desplazamientos al establecer en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, a efectos de la no aplicación del cómputo de las ausencias esporádicas como presencias en territorio español para determinar la concurrencia del criterio de permanencia, que en el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria, además del certificado acreditativo de la residencia fiscal, podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural. En consecuencia, aun cuando se deja a la discrecionalidad de la Administración, hay muchas posibilidades de que la persona que se traslada a un paraíso fiscal para desarrollar su trabajo ni tan siquiera consiga dejar de tributar por su renta mundial en España de forma indefinida, salvo que además de aportar el certificado de residencia y realizar la difícil prueba consistente en la permanencia durante 183 días en el paraíso fiscal, no se le pueda considerar residente por aplicación de ninguno de los criterios recogidos en el artículo 9 de la LIRPF.

Para completar el estudio del régimen jurídico aplicable al trabajador que cambia su residencia hacia un paraíso fiscal, cabe hacer referencia de nuevo al artículo 95 bis de la LIRPF en virtud del cual, si el trabajador que traslada su residencia hacia un paraíso fiscal es titular de participaciones significativas, las ganancias patrimoniales derivadas de las mismas se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho periodo impositivo. En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un periodo impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, debido a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.2 de la LIRPF, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el artículo 95 bis.

En conclusión, nos encontramos ante unas medidas que persiguen evitar en todo caso los cambios ficticios de residencia hacia un paraíso fiscal e incluso también los cambios reales de

²² Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

residencia hacia ese tipo de territorios sin un motivo económico o personal válido, cuyos efectos colaterales afectan de forma muy relevante a las personas que, por sí mismas o movidas por sus empresas, se trasladan a alguno de esos territorios para desarrollar allí su trabajo vulnerándose en algunos casos también su libertad de circulación. Por todo ello, aun cuando solo afectase al personal asalariado, sería deseable el que se llevase a cabo una modificación de la normativa analizada pudiendo resultar de utilidad a estos efectos lo que, antes de las modificaciones introducidas por la Ley 26/2014, se recogía en la disposición adicional vigésimo primera de la LIRPF.

Finalmente cabe destacar que en estos supuestos, lo dispuesto en el artículo 32 del TRLIRNR y en su desarrollo reglamentario recogido en el artículo 17 analizado en el epígrafe anterior, no podrá ser aplicado ni en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia ni en los cuatro siguientes, porque conforme a lo establecido en el artículo 8.2 de la LIRPF durante ese tiempo el sujeto no perderá la condición de contribuyente por el IRPF. Por lo tanto, deberá tributar por su renta mundial en España pudiendo deducirse los impuestos efectivamente satisfechos en el paraíso fiscal con el límite de lo que tendría que pagar en España de haber sido gravados en territorio español.

C. DESPLAZAMIENTO SIN PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS NO CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El tercer escenario vendría caracterizado por la realización de un desplazamiento que no conlleve pérdida de residencia hacia un país no considerado como paraíso fiscal. El precepto fundamental a tener en cuenta en la determinación del régimen jurídico aplicable en este caso es el artículo 7 p) de la LIRPF²³, dedicado a la determinación de las rentas exentas del IRPF, que recoge en su apartado p) la exención aplicable respecto de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero siempre que se cumplan 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 en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.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 considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el

²³ Su desarrollo reglamentario se recoge en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información».

La mencionada exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, y será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9 A) número 3 letra b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF)²⁴, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

El análisis de los aspectos conflictivos generados por la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF constituye el objetivo fundamental de este trabajo dedicado al estudio del régimen fiscal aplicable en el IRPF a los trabajadores residentes expatriados que podrían ser definidos como aquellas personas físicas que, sin perder su residencia en España, se desplazan al extranjero para desarrollar su trabajo obteniendo por la realización del mismo rendimientos que pueden ser calificados como rendimientos del trabajo.

Otro artículo importante a tener en cuenta también al respecto es el artículo 9 del RIRPF, en cuya letra A) se recoge el régimen de dietas exceptuadas de gravamen respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses y el régimen de excesos excluidos de tributación. A diferencia de lo dispuesto en el artículo 7 p) de la LIRPF, lo recogido en el artículo 9 del RIRPF sí podría aplicarse en los supuestos de traslado hacia un paraíso fiscal.

D. DESPLAZAMIENTO SIN PÉRDIDA DE RESIDENCIA HACIA UN PAÍS CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

El último de los escenarios posibles estaría caracterizado por un desplazamiento que no provocase la pérdida de residencia hacia un país o territorio considerado como paraíso fiscal. La determinación del régimen tributario a aplicar en ese caso vendría marcada, como se apuntó en el epígrafe anterior, por el denominado «régimen de excesos» recogido en el artículo 9 A) 3 b) 4.º del RIRPF, donde se establece que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen determinadas cantidades las cuales, por lo que a los empleados de empresas con destino en el extranjero se refiere, son:

«4.º El exceso que perciban (...) sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda

²⁴ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de planes y fondos de pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España».

También, en la medida en que se cumplan las distintas condiciones y requisitos previstos en el reglamento²⁵, sería aplicable el régimen de dietas exceptuadas de gravamen respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses.

III. ANÁLISIS DE LA EXENCIÓN POR RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 p) de la LIRPF exige la concurrencia de una serie de requisitos que, con la finalidad de proceder al análisis de los mismos, podemos diferenciar entre un requisito de carácter general, en la medida en que la concurrencia del mismo en principio es imprescindible para la aplicación de la LIRPF, y requisitos de carácter específico, cuyo cumplimiento se exige expresamente para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF. Además, es necesario el respeto de un límite de carácter cuantitativo así como la observancia de una incompatibilidad en su aplicación respecto del régimen de excesos recogido en el artículo 9 A) 3 b) 4.º del RIRPF. Al estudio de estos elementos dedicamos este epígrafe.

A. REQUISITO GENERAL: LA RESIDENCIA EN ESPAÑA

La exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF solo será aplicable respecto de los contribuyentes por el IRPF, personas físicas residentes en territorio español²⁶ que, sin perder su condición de residentes en nuestro país, se desplazan al extranjero para realizar una actividad laboral. Por tanto, un primer requisito de carácter subjetivo y de concurrencia necesaria en orden a la aplicación de la exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF es la residencia en territorio español.

²⁵ Vid. artículo 9 A) del RIRPF.

²⁶ Cabe destacar que no existe una equivalencia exacta entre la figura del contribuyente por el IRPF y el residente en territorio español, porque en nuestra normativa se contempla la posibilidad tanto de contribuyentes por el IRPF que no son residentes en España como de residentes en nuestro país que no son contribuyentes por el IRPF. En el primer caso nos encontraríamos además de la denominada «cuarentena fiscal» ya analizada (art. 8.2 LIRPF), el supuesto previsto en el artículo 8.1 b) de la LIRPF respecto de determinadas personas con nacionalidad española que trasladan su residencia al extranjero con motivo del desempeño de un cargo o empleo oficial a favor del Estado español (diplomáticos, cónsules, funcionarios...) y el recogido en el artículo 46 del TRLIRNR con relación a los contribuyentes por el IRNR que sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea y cumplan determinadas condiciones. En cuanto al segundo caso, encajaría en el mismo, tanto el supuesto previsto en el artículo 9.2 de la LIRPF respecto de nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España como consecuencia del desempeño de un cargo o empleo oficial a favor su respectivo estado, como el régimen especial para trabajadores desplazados recogido en el artículo 93 de la LIRPF con relación a determinadas personas físicas que, aun siendo residentes en nuestro país, se les concede la opción de tributar por el IRNR durante un determinado periodo de tiempo.

a) Criterios determinantes de la residencia fiscal

El artículo 9 de la LIRPF recoge los criterios de cuya concurrencia dependerá la consideración de una persona como residente en España. Dichos criterios son tres:

- La permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país²⁷.
- La tenencia en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta.
- Y, finalmente, la denominada «presunción familiar» consistente en que se presume, salvo prueba en contrario, la residencia en España de una persona cuyo cónyuge, del cual no se encuentre separado legalmente, e hijos menores de edad que dependan de él, residan en España.

La apreciación de los criterios determinantes de la residencia fiscal en nuestro país genera diversos problemas, varios de los cuales incluso se acrecientan, cuando de lo que se trata es de determinar la concurrencia de alguno de los mismos respecto de una persona que se traslada al extranjero para desarrollar un trabajo.

Así, con relación al criterio de permanencia cabe destacar que, con carácter general, es complicado el comprobar la permanencia de una persona en un territorio²⁸, de ahí la previsión legislativa consistente en la inclusión en el cómputo de la permanencia durante 183 días de las ausencias esporádicas, salvo acreditación de residencia en otro país²⁹.

²⁷ Como ya se indicó anteriormente, en caso de que el país respecto del que se acredita la residencia fiscal es un país o territorio considerado como paraíso fiscal, está prevista la posibilidad de que la Administración exija además la prueba de permanencia en este durante 183 días en el año natural. También a efectos del cómputo de la permanencia hay que tener en cuenta que no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

²⁸ Se trata de una cuestión de hecho que engendra una gran complejidad probatoria excepto en aquellos casos en los que la situación de hecho apenas genere dudas (situaciones de necesidad como hospitalización, prisión...) *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 231, 1995, pág. 4. CALDERÓN CARRERO, J. M., en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 87. SOLER ROCH, M. T.: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario», en *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 72 y 73.

²⁹ Desde que en 1967 en el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se recoge el criterio de permanencia como determinante de la residencia fiscal, ya como complemento de este criterio se hacía referencia a la regla de las ausencias consistente en que estas, bien no se descontarán (art. 8 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, y art. 6 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre), bien se computarán como presencias (a partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio y hasta la actualidad), siempre y cuando puedan ser calificadas como temporales (art. 12 de la Ley 18/1991, de 6 de junio)

Uno de los principales problemas que surge a la hora de comprobar la residencia en España de un trabajador expatriado radica en la determinación de qué debe entenderse por ausencia esporádica, ya que muchos de ellos permanecen en el extranjero por un periodo, lo suficientemente dilatado en el tiempo³⁰, como para, siguiendo una interpretación razonable, poder considerar su ausencia como esporádica. Al respecto, y ante la inexistencia de una definición de lo que debe entenderse por ausencia esporádica³¹, debemos atender a lo establecido por la Administración y la doctrina.

Nuestra Administración realiza una interpretación excesivamente amplia del concepto de ausencia esporádica, la cual normalmente le conduce a considerar que las ausencias son siempre esporádicas mientras que no se aporte la prueba de residencia en otro país que, normalmente, exige que se haga mediante un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales competentes, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal³².

La mencionada interpretación favorece tanto a la propia Administración³³ como, en el caso que nos ocupa, al trabajador desplazado al permitir el cumplimiento del primero de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF ya que, al recaer la carga de la prueba en el contribuyente mediante la aportación del certificado de residencia, probablemente este sea el primer interesado en no presentar ese certificado para así poderse aplicar la exención.

Sin embargo, no parece razonable el que, con carácter general e independientemente de la intención o no de retorno, del motivo del traslado o de la duración del mismo, toda ausencia se considere como esporádica salvo que se aporte el certificado al que hemos hecho referencia ya que,

o esporádicas (a partir de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) correspondiendo, desde la Ley 18/1991, la carga de la prueba al contribuyente en el sentido de que se contabilizarán automáticamente las ausencias siempre y cuando el contribuyente no demuestre (este era el término utilizado en la Ley 18/1991, de 6 de junio) o acredite su residencia fiscal en otro país pudiendo además, en el caso de que este último país sea considerado como paraíso fiscal, exigir que se demuestre la permanencia durante más de 183 días en el paraíso fiscal.

³⁰ En la actualidad, distintos expertos en la materia han destacado que el tiempo de traslado ha variado. Si antes lo habitual era permanecer tres años fuera, cada vez es más normal contratos por seis meses o un año. *Vid.* «Que tenga un buen viaje, expatriado», *Expansión*, Madrid, mayo, 2012, pág. 56.

³¹ Cabe destacar la importante inseguridad jurídica generada como consecuencia de la falta de una definición al respecto.

³² *Vid.*, en este sentido, la resolución de la DGT de 13 de abril de 2004, en la que afirma que un trabajador residente en España solo deja de serlo cuando desempeña su trabajo en otro Estado y permanece en tal Estado (Portugal) más de 300 días al año [RDGT n.º 943/2004 (NFC030793)]. *Vid.* también contestaciones de la DGT realizadas a las consultas efectuadas con fecha de 24 y 27 de junio de 1997, 7 de noviembre de 2001, 29 de abril de 2002, 24 de julio de 2008, y 24 y 28 de enero de 2013. Sin embargo, cabe hacer referencia a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la cual sí nos ofrece algunas ideas valiosas con relación al problema planteado. Se trata de la resolución emitida con fecha 7 de julio de 1999 en la que el TEAC señala que «por el uso de la voz "esporádicas" en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, cabe considerar que del periodo de residencia no deben descontarse los días ausentes del territorio nacional por acontecimientos fortuitos o causas de fuerza mayor (viajes de negocios, enfermedad, visitas a familiares...)».

³³ Entre otras, por las siguientes razones: permite trasladar la carga de la prueba hacia la figura del contribuyente, genera una atracción hacia nuestro país de los supuestos transitorios de «aresidencia».

aunque en el supuesto objeto de estudio relacionado con los trabajadores expatriados quizás podría justificarse esa interpretación atendiendo a su finalidad, no podemos decir lo mismo en aquellos casos en los cuales el trabajador se desplaza de forma permanente o con vocación de permanencia a otro país en el que, para adquirir su condición de residente en virtud del criterio de permanencia y poder obtener el correspondiente certificado, se exige una permanencia de tres o cinco años³⁴.

La doctrina sí aporta ideas e incluso definiciones de lo que debemos entender por ausencia esporádica atendiendo, algunos de ellos, al elemento temporal³⁵, otros al intencional³⁶ y, un tercer grupo, a ambos elementos: el intencional y el temporal³⁷.

Teniendo en cuenta lo establecido tanto por la doctrina como por la Administración con relación a la figura de las ausencias esporádicas, podemos afirmar que son dos los elementos que están presentes en toda ausencia, el temporal y el intencional, y que será el análisis de ambos el que nos conducirá a conocer cuándo nos encontramos ante una ausencia que pueda ser calificada como esporádica. En consecuencia, con carácter general, podremos considerar como esporádicas todas aquellas ausencias que tengan un periodo corto y, en todo caso, limitado de duración y además se realicen de forma circunstancial y con intención de retorno. Trasladando esta conclusión al ámbito de los trabajadores expatriados, podemos considerar que podrá aplicarse la regla de las ausencias esporádicas siempre que la duración del traslado sea realmente breve o, al menos, esté limitado en el tiempo incluyéndose por tanto la motivación concreta y la intención de retorno.

Otra cuestión fundamental a tener en cuenta es la determinación de quién y cómo acreditar la nueva residencia a efectos de la no aplicación de la regla de las ausencias esporádicas. Al respecto, es importante destacar que, acogiendo una interpretación literal de la normativa reguladora, la única

³⁴ Esto ocurre, por ejemplo, en algunos países latinoamericanos como Chile, donde se exige la permanencia de tres años, o Argentina, donde son necesarios cinco años de permanencia. Además hay algunos países como Perú, en los que durante mucho tiempo no se emitían certificados de residencia.

³⁵ Estos han interpretado la ausencia esporádica como «... aquella que tiene una duración interrumpida, muy breve en el tiempo, aun cuando el número de tales ausencias sea elevado a lo largo del año», o como aquella que «... abarca las salidas circunstanciales o episódicas al extranjero (vacaciones, motivos profesionales, etc.)». *Vid.*, en este sentido, BAENA AGUILAR, A.: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 104 y RIVAS VALLEJO, M. P. y MARTÍN ALBÁ, S.: «Los desplazamientos temporales de trabajadores españoles al extranjero. Efectos laborales y tributarios», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Derecho Social, Internacional y Comunitario*, núm. 27, 2000, pág. 58.

³⁶ Quienes han manifestado que «... el carácter esporádico de la ausencia no depende de su mayor o menor duración, sino de la intención con que se realiza. La intención solo se puede demostrar a través de pruebas indirectas o indiciarias y es evidente que uno de los indicios más seguros del carácter permanente o no esporádico de la ausencia es precisamente su larga duración. Pero obsérvese bien que lo esencial no es la duración, sino la intención: la duración solo es un indicio de la intención del ausente». *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E.: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 126.

³⁷ Han indicado que estas ausencias «... se caracterizan por su brevedad, por ser ocasionales (...) y por la subsistencia en las mismas del ánimo de retornar». *Vid.* MARTÍNEZ CHAMORRO, M.: «La residencia habitual en el Nuevo IRPF», *Su Dinero*, núm. 165, 1999, pág. 1.

consecuencia que se deriva de la indicada acreditación es la no aplicación de la regla de las ausencias y no necesariamente el que la persona no sea considerada residente en nuestro país sino en el país respecto del cual acredita su residencia. Así, hay que tener en cuenta que la persona que acredita su residencia en otro Estado distinto del nuestro, puede seguir siendo considerada como residente en España en virtud de cualquiera de los otros dos criterios determinantes de la residencia e, incluso, por el criterio de permanencia sin computar las ausencias esporádicas como presencias en nuestro territorio. Ello, en todo caso, generará un conflicto de doble residencia que, siempre y cuando el país de destino haya concluido un convenio de doble imposición (CDI) con España, será resuelto atendiendo a lo establecido en dicho convenio y, de no ser así (si el país que emite el certificado fiscal de residencia es un país con el que España no tiene convenio), se solucionará atendiendo a la normativa interna³⁸.

Salvo contadas excepciones³⁹, la Administración y los órganos jurisprudenciales vienen exigiendo que sea el contribuyente el que, mediante certificado⁴⁰ expedido por las autoridades

³⁸ *Vid.*, en este sentido, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614) y de 27 de julio de 1998. En el primer caso nos encontramos con un contribuyente que había presentado certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales suizas en el que se acreditaba la residencia fiscal de la persona en Suiza. La presentación de dicho certificado conduce al Tribunal a declarar que «... ello únicamente supone la obligación de acudir a las reglas del Convenio Hispano Suizo de 1966 para resolver el problema de la doble condición», por cuanto que el TEAC, tras analizar el caso, considera al causante como residente tras haber permanecido al menos 183 días en España. Finalmente la persona fue considerada como residente en nuestro país pues su familia, ocupaciones, fuentes de renta y vivienda estaban situados en territorio español. El segundo de los supuestos se caracteriza porque el contribuyente disponía de una vivienda en Portugal, en la que acreditaba consumos de teléfono y agua, y también de una vivienda en España en la cual se acreditaron iguales consumos. La persona, en este caso también, presenta certificado de residencia fiscal en Portugal pero, a pesar de todo, el Tribunal concluye considerando al contribuyente como residente en nuestro país. En la misma línea se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencia de 23 de julio de 2008 (NFJ033111).

³⁹ Así, por ejemplo, el TEAC en Resolución de 18 de julio de 2003 (NFJ015038) ha establecido que: «... de lo que se trata es de apreciar el conjunto probatorio proporcionado por las partes en contradicción a fin de concluir, respecto a qué país los datos aportados exteriorizan mayores vínculos y, con ello, una voluntad de permanencia y, atendiendo al criterio del "centro de intereses económicos", el país con el que las relaciones económicas son más estrechas». También, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 27 de julio de 2002 ha señalado que: «... la aplicación de las normas citadas dependen de la acreditación o no de un hecho objetivamente considerado, el de la "residencia habitual", cuyo concepto legal exige la acreditación de este sustento fáctico, tanto por parte de quien afirma su existencia (la Administración) como a quien niega tal consideración (el contribuyente), conforme a lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria (...), de forma que la presunción *iuris tantum* pueda tener eficacia jurídica». En la misma línea la DGT en su Resolución de 30 de noviembre de 1992 manifestó en relación con la prueba de la residencia en otro país por más de 183 días durante el año natural que: «Ello se acredita por cualquier medio de prueba fehaciente admitido en derecho y, en particular, mediante la certificación de residencia expedida por las autoridades fiscales del Estado de que se trate». En fechas más recientes la Audiencia Nacional ha indicado que «... es posible acreditar la residencia en Perú por otros medios distintos del certificado de residencia fiscal (...) pero dicha prueba indiciaria lo sería solo respecto al hecho de que el interesado, por razones profesionales, residió en Perú en el año 2000 y, consecuentemente, era no residente en España respecto a sus obligaciones fiscales». SAN de 30 de abril de 2009 (NFJ039785). *Vid.* también SSAN de 28 de marzo de 2007 (NFJ026468), 23 de octubre de 2008 y 28 de octubre de 2008.

⁴⁰ El modelo de certificado existente en nuestro país difiere según pretenda acreditar, en general, la residencia en territorio español o la condición de residente en España a efectos de las disposiciones de un CDI suscrito por España. En el primer caso sería el modelo recogido en el anexo IV y en el segundo el recogido en el anexo V, ambos de la Orden EHA/3316/2010.

tributarias del país de que se trate, acredite su nueva residencia⁴¹. Sin embargo, es importante recordar que conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria⁴², tanto el contribuyente como la propia Administración, en la medida en que quieran hacer valer su derecho, deberán poder probar los hechos constitutivos del mismo y, además, para ello, ambos⁴³, podrán poder utilizar cualquier medio de prueba válido en derecho.

Por lo que se refiere al criterio de núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos, el problema fundamental que se plantea con carácter general es que nos encontramos ante lo que el profesor HERRERA MOLINA ha considerado como un falso concepto jurídico indeterminado y el profesor TIPKE ha denominado como «concepto jurídico indeterminable»⁴⁴ defi-

⁴¹ Vid. las Resoluciones de la DGT de 7 de mayo de 1992, 4 de junio de 1992, 30 de noviembre de 1992, 7 de septiembre de 1993, 30 de junio de 1994, 21 de octubre de 1994, 25 de mayo de 1998, 21 de diciembre de 1998, 26 de mayo de 1998, 7 de noviembre de 2001, 25 de febrero de 2002, 29 de abril de 2002 y de 21 de enero de 2003. Resoluciones del TEAC de 6 de noviembre de 1990, 5 de noviembre de 1991 o 14 de septiembre de 2006 (NFJ025129). En la última resolución citada el TEAC ha establecido que «... es claro que la residencia habitual de un contribuyente se contempla exclusivamente desde el punto de vista fiscal, por lo que su acreditación tiene dicho carácter y, en principio, no se puede dar eficacia a certificados de residencia de otro carácter, en cuanto una persona puede obtener permiso de residencia o tener reconocida residencia administrativa en un Estado extranjero, sin que por ello haya de ser considerado como residente a efectos fiscales en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado Estado, cuando está sujeto a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial. En consecuencia, como medio para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado solo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo. Con este certificado de residencia se podrá acreditar que una persona ha permanecido por un periodo superior a 183 días durante un determinado ejercicio en ese país, razón por la cual no puede ser considerado residente fiscalmente en España, de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 9.1 a) de la Ley 40/1998».

⁴² Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Artículo 105: «(...) en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo».

⁴³ Llama la atención que frecuentemente la Administración ha adoptado un distinto grado de exigencia con relación a la acreditación de la residencia fiscal en función de si es el contribuyente o ella misma a quien corresponde acreditar la residencia, generando una clara vulneración del principio de igualdad de armas y entrando también en conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva. Así, cuando es al contribuyente a quien le corresponde acreditar la residencia en otro Estado, la Administración frecuentemente ha manifestado que el único medio de prueba válido a estos efectos es el certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales del país de que se trate. En este sentido, la Administración ha negado cualquier tipo de eficacia a los efectos de acreditar la residencia fiscal a certificados de residencia administrativa, tampoco ha admitido la acreditación de la residencia fiscal a través de consumos de luz, agua o teléfono, pues ello no implica que estos hayan sido efectuados por el titular, ni mediante certificados de empadronamiento, aduciendo que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar en el que están empadronadas. Además, partiendo de una perspectiva subjetiva, ha rechazado los certificados de residencia expedidos por personas o entidades distintas de las autoridades fiscales del país de destino. (Vid. Resolución del TEAR de Madrid de 24 de marzo de 2009 o STSJ de Madrid de 4 de octubre de 2011). Sin embargo, cuando ha sido la propia Administración la que ha debido comprobar la permanencia de una persona en España, ha considerado como pruebas acreditativas de la permanencia figuras distintas del certificado fiscal de residencia. [Vid. Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614), 27 de julio de 1998, 8 de octubre de 1999 (NFJ008308) y de 7 de julio de 1999 (NFJ008308) y 9 de febrero de 2001 (NFJ010383)].

⁴⁴ No obstante, han sido muchos los autores que han considerado, acudiendo a la construcción introducida por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I, 1993, pág.

niéndolo como aquel respecto del cual la ley no ofrece ningún criterio para su determinación⁴⁵. Son numerosos los interrogantes que se pueden plantear en torno al significado de la expresión «núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos»: ¿lugar de obtención de la mayor parte de la renta?⁴⁶, ¿lugar en el que se desarrolla el trabajo?, ¿lugar de tenencia de la mayor parte del patrimonio?, ¿lugar en el que se gestionan y administran los bienes y derechos?⁴⁷

Aun cuando no debemos olvidar que nos encontramos ante una cuestión de hecho la cual deberá ser apreciada caso por caso tras el análisis de las circunstancias concurrentes⁴⁸, sin embargo tanto el

444) tomada de la doctrina alemana, que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado y, en este sentido, han recordado que «... los conceptos jurídicos indeterminados solo presentan una solución justa, a diferencia de la discrecionalidad administrativa, que ofrece una pluralidad de ellas». Vid. BAENA AGUILAR, A.: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Comentarios a la ley del IRPF y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, pág. 121. GÓMEZ CALLEJA, I.: «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, núm. 195, 2001, pág. 47. MARTÍN QUERALT, J.: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*, Marcial Pons, 1992, pág. 66. AMORÓS DORDA, N.: «Artículo 12. Residencia Habitual», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, dirigidos por CRUZ AMORÓS, M., tomo I, vol. 1.º, Edersa, Madrid, 1998, pág. 158.

⁴⁵ Estas ideas fueron aportadas por el profesor HERRERA MOLINA, durante su intervención en el *Seminario de Derecho Financiero «Fernando Vicente Arche»*, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 5 de diciembre de 2001. Allí definió el «falso concepto jurídico indeterminable» como aquel respecto del cual la ley no tiene la densidad normativa suficiente como para que el aplicador del derecho sepa exactamente si concurre o no.

⁴⁶ En este sentido CHICO DE LA CÁMARA, amparándose en el principio de coherencia, ha indicado que «... debe atenderse al lugar donde se encuentren las principales fuentes de renta, del mismo modo que la misma Ley fija también la residencia autonómica en el lugar donde se perciba la mayor parte de la renta que conforma la base imponible del impuesto». CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9, 2003, pág. 322. Otros autores destacan que la titularidad de un patrimonio es una circunstancia que ya resultará gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio y que, en consecuencia, la obtención de rentas se impondrá como criterio para delimitar la residencia. Vid. ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *RCyT. CEF*. núms. 221-222, 2001, pág. 94.

⁴⁷ Otro sector doctrinal opina que debe apreciarse el lugar en el que radique la mayor parte del patrimonio del sujeto cuya residencia se trata de determinar. Dentro de este grupo de autores cabe hacer referencia a algunos de los cuales proponen el no atender solo al lugar donde se ubican físicamente los bienes, por cuanto que en ciertos casos puede ser irrelevante, sino al lugar donde se gestiona de manera efectiva el patrimonio, *vid.*, NATERA HIDALGO, R.: «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva coordinada por Ramón FALCÓN Y TELLA, *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 62. También hay quien incrementa el número de elementos que pueden ser tenidos en cuenta e indica que, «... en atención al perfil económico del contribuyente, en ocasiones pudiera resultar más equitativo y lógico atender a otras variables, al margen de las rentas materialmente obtenidas: los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se pone de manifiesto la capacidad contributiva, aunque sea por la vía no de los ingresos sino de los gastos o consumos, u otras variables similares, en atención a la casuística». Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 36.

⁴⁸ Así, tanto la Administración como los órganos jurisprudenciales, cuando han tratado de determinar el criterio de centro de intereses económicos han atendido a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto sin fijar unos criterios

principio de seguridad jurídica como el de igualdad imponen la necesidad de que el legislador concrete de la forma más detallada posible el concepto de centro de intereses económicos. En esa concreción pensamos que el legislador debería atender al lugar en el que se ejerce su actividad, ya sea esta laboral, empresarial o profesional, o al lugar desde el que gestiona su patrimonio lo que en definitiva, como indica el profesor FALCÓN Y TELLA, conduce, al igual que la permanencia, a la existencia de una integración con el sistema económico y social del Estado mayor que con otros Estados⁴⁹.

Desde la perspectiva del trabajador expatriado, la determinación de la residencia en España en virtud de la concurrencia del criterio de centro de intereses económico resultará complicada ya que la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF exige, entre otras cosas, el traslado, aunque solo sea temporal, del centro de trabajo al extranjero, lo cual supone el desarrollo efectivo de un trabajo fuera de España por el que se perciben unas rentas. Sin embargo, cabe la posibilidad de que el trabajador mantenga su contrato de trabajo en nuestro país e, incluso también, que el pagador de las rentas por el trabajo desarrollado en el extranjero sea el empresario español, sin perjuicio de la repercusión al empleador extranjero. La concurrencia de las últimas circunstancias señaladas facilitará, sin duda, el cumplimiento del requisito de residencia. En este sentido y al hilo del análisis de la contestación a una consulta realizada por la DGT con relación a un sujeto desplazado a Brasil por tiempo indefinido⁵⁰, ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO plantean una cuestión de gran interés en torno a si ante la imposibilidad de aplicar el resto de los criterios determinantes de la residencia fiscal, podría atenderse al lugar de trabajo al cual está adscrito el trabajador como aspecto a tomar en consideración respecto de la posible aplicación del criterio del núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos. Estos autores, con gran acierto, indican que «desde este punto de vista parece que sería más fácil defender la residencia en España del trabajador de una empresa radicada en nuestro país que, en un momento dado, decide trasladarlo al extranjero pero sin que dicho trabajador pierda su relación laboral con la citada empresa siendo esta, además, la encargada de abonarle los rendimientos por dicho trabajo»⁵¹.

Finalmente, la aplicación del último de los requisitos determinantes de la residencia fiscal, la denominada «presunción familiar», también plantea algunos problemas⁵². Hay que tener en cuenta que, en el caso que nos ocupa, para entender cumplido el requisito de la residencia en vir-

interpretativos de carácter genérico válidos para otros casos. *Vid.*, entre otras, la contestación de la DGT de 22 de julio de 1992 (NFC001014), la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999 (NFJ008308), la SAN de 27 de junio de 2002 (NFJ014129), la STSJ de Asturias de 28 de septiembre de 2007 (NFJ028198) o la STS de 4 de julio de 2006 (NFJ024559).

⁴⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, pág. 120.

⁵⁰ Consulta de la DGT V0258/2007, de 9 de febrero (NFC025071).

⁵¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblo, Broseta, La Coruña, 2010, pág. 116.

⁵² Como por ejemplo la interpretación del término «dependencia» (si esta debe entenderse en un sentido económico o en un sentido civil relacionada con la *patria potestad*), si es o no necesaria la concurrencia de ambos requisitos (cónyuge e hijos) pues si es así se dejarían fuera supuestos de matrimonios sin hijos, solteros, viudos, divorciados... o numerosas cuestiones probatorias.

tud de la aplicación de la presunción familiar, será necesario que el trabajador no se traslade con su cónyuge e hijos menores de edad que dependan de él⁵³.

En conclusión, la concurrencia de la residencia en España, como primero de los requisitos necesarios para la aplicación del artículo 7 p), no planteará problemas siempre y cuando, bien se trate de una estancia corta en el tiempo, bien la persona mantenga su relación laboral en nuestro país, o bien no se traslade junto con su familia al extranjero. Sin embargo, con frecuencia, la estancia dilatada en el tiempo conlleva el traslado familiar y, algunas veces también, el no mantenimiento de relación laboral alguna en territorio español.

b) La residencia en los convenios para evitar la doble imposición: análisis de los artículos 4 y 15 del MC OCDE

Las disposiciones internas sobre residencia deben entenderse sin perjuicio de lo que dispongan al respecto los Tratados y Convenios que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. En este sentido en el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante MC OCDE), seguido por nuestro país en los distintos CDI suscritos en materia de renta y patrimonio, se remite a efectos de determinar el significado de la expresión «residente en un Estado contratante» a lo dispuesto en su legislación interna.

Cada Estado ha fijado sus propios criterios generadores de la residencia fiscal y, muchas veces también, sus propios elementos determinantes de la concurrencia de esos criterios. Todo ello puede dar lugar a que una misma persona sea considerada residente al mismo tiempo de varios Estados, situación que deberá ser resuelta conforme a lo establecido en el artículo 4.2 del MC OCDE, donde se fija una serie de criterios, aplicables por orden de prelación, que permiten dirimir los conflictos de doble residencia (*tie break rule*). Dichos criterios son los siguientes:

- Vivienda permanente a disposición.
- Si concurre el primero de los requisitos en ambos Estados se atenderá al centro de intereses vitales (relaciones personales y económicas más estrechas).
- Si no pudiera determinarse el centro de intereses vitales o careciese de vivienda permanente a disposición en ninguno de los Estados, se atenderá a la vivienda habitual.
- Si vive habitualmente en ambos Estados o no lo hace en ninguno de ellos, se atenderá a la nacionalidad.
- Si fuese nacional de ambos Estados o no lo fuese de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

⁵³ En cualquier caso, no hay que olvidar que se trata de una presunción *iuris tantum* por lo que puede ser destruida por prueba en contrario.

La situación de doble residencia puede producirse, con frecuencia, con relación a los trabajadores que se desplazan a otro país para desarrollar su trabajo. En estos casos, para poder seguir siendo considerados como residentes en España y así cumplir el primero de los requisitos del artículo 7 p) de la LIRPF, es fundamental que mantengan una vivienda permanente a su disposición en nuestro país y, desde luego, que no la posean en el país al que se trasladan, ya que este es el primero de los criterios previstos para resolver los supuestos de doble residencia y, en muchos casos, favorece la concurrencia del centro de intereses vitales. A estos efectos, conforme a lo dispuesto en los comentarios al MC OCDE, no será necesario la propiedad siendo suficiente la posesión o disfrute de una vivienda, «a condición de que tenga carácter permanente», «que la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia» a diferencia del hecho de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que la hagan parecer limitada a una corta duración. El concepto de vivienda permanente comprende cualquier modalidad: casa, piso, apartamento propio o arrendado, habitación amueblada, etc. Lo significativo es que la vivienda tenga carácter permanente: tener el alojamiento a su disposición «en cualquier momento todo tiempo, de manera continua y no ocasionalmente»⁵⁴.

Una vez resuelto el conflicto de doble residencia, la fijación de la condición de residente de un Estado contratante genera la aplicación⁵⁵ de lo dispuesto, en caso de existencia, en el respectivo CDI suscrito entre España y el país al que se haya trasladado el trabajador donde, en función de la naturaleza de las rentas, se atribuye el derecho de imposición al Estado de residencia del beneficiario o al Estado de la fuente de la renta.

Por lo que al tema objeto de estudio se refiere, debemos atender a lo establecido en el artículo 15 del MC OCDE donde se recogen las reglas aplicables a la imposición de las rentas derivadas del trabajo dependiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo solo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.

⁵⁴ Vid. sobre este tema CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMENÉZ, A. J.: «Convenios fiscales internacionales» en la obra coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2011. CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE», en la obra colectiva *Residencia Fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, AEDAF y Aranzadi, Navarra, 2013.

⁵⁵ Principio de primacía recogido en el artículo 96.1 de la CE: «Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

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 solo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) el perceptor permanece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, que no excedan en su totalidad de ciento ochenta y tres días, los cuales empiecen o finalicen en el año fiscal considerado;
- b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado;
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado».

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación de este precepto, hay que destacar que los criterios de imposición recogidos en el artículo 15 del MC OCDE se aplicarán, como hemos indicado, a las rentas derivadas del trabajo dependiente, es decir, tal y como se recoge expresamente en el artículo, a «los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo» y ello se hará «sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19». Por tanto, lo indicado en el artículo 15 del MC OCDE se configura como la regla aplicable a los rendimientos de trabajo siempre que no resulte aplicable una disposición convencional más específica^{56, 57}. No obstante, cabe precisar que los rendimientos que entran en el ámbito del artículo 15 del MC OCDE no pueden entenderse como un concepto no definido a los efectos del artículo 3.2 del MC OCDE respecto del cual tenga cabida una remisión completa e incondicionada al Derecho interno, así solo caen en el ámbito del artículo 15 del MC OCDE aquellos rendimientos que retribuyan la realización de un trabajo para otro concurriendo las notas de dependencia y ajenidad con independencia, eso sí, de su carácter dinerario o en especie o del momento de su pago o percepción⁵⁸.

En cuanto a los criterios de imposición, el artículo 15 del MC OCDE contiene una regla general, consistente en el gravamen de las rentas de referencia en el Estado en el cual efectivamente se ejerza el empleo, y una excepción a esa regla general en virtud de la cual, siempre que se cumplan determinados requisitos, será el Estado de residencia el que someta a gravamen las rentas percibidas por un trabajador dependiente cuyo empleo haya sido prestado efectivamente en otro Estado⁵⁹. Antes de detenernos en el análisis de los requisitos necesarios para la aplica-

⁵⁶ Vid. en el mismo sentido ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 182.

⁵⁷ Por ejemplo nos encontramos disposiciones específicas en el artículo 16 (participaciones de consejeros), artículo 17 (artistas y deportistas), artículo 18 (pensiones), artículo 19 (empleados públicos) o artículo 20 (estudiantes).

⁵⁸ Se incluirán, por tanto, seguros de vida, enfermedad, automóvil, vivienda, *fringe benefits*, *stock options*. En particular sobre las *stock options* vid. la Consulta de la DGT V1095/2008, de 3 de junio (NFC030784) y la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 2010, R. G. 8267/2008 (NFJ038516).

⁵⁹ Además, en su apartado tercero, el artículo 15 del MC OCDE también contiene una regla específica dedicada a los trabajadores de las empresas de navegación marítima y aérea internacional, en virtud de la cual las remuneraciones

ción de la excepción, nos gustaría apuntar las consecuencias que se derivarían para el trabajador residente expatriado de la aplicación del artículo 15 del MC OCDE.

Un requisito imprescindible para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF es que el trabajo efectivamente se desarrolle en el extranjero, por lo que en principio, salvo que nos encontremos en el supuesto de la excepción, las rentas percibidas por el desarrollo de ese trabajo tributarán en el Estado de empleo pero, en la medida en que el trabajador es residente en nuestro país, también tributará en España por su renta mundial correspondiendo a nuestro país la corrección de la doble imposición⁶⁰ sin perjuicio de la aplicación, si procede, de la exención del artículo 7 p)⁶¹. En caso de que concurran los requisitos necesarios para aplicar la excepción, el trabajador tributará en España por las rentas obtenidas pudiendo elegir, siempre que se cumplan los requisitos necesarios, entre la aplicación de la exención del artículo 7 p) o el régimen de excesos recogido en el artículo 9 A) 3 b) del RIRPF.

Como se indicó con anterioridad, excepcionalmente, aun cuando el sujeto desarrolle efectivamente su trabajo en el Estado de empleo, será el Estado de residencia el encargado de someter a tributación los rendimientos derivados de la prestación del trabajo siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- En primer lugar, permanencia del trabajador en el Estado de empleo durante un periodo o periodos cuya duración no exceda en conjunto de 183 días en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el año de que se trate.

Uno de los problemas que plantea la concurrencia de este requisito es la determinación de la permanencia. A estos efectos, siguiendo lo establecido por la OCDE, lo dispuesto en los comentarios al MC OCDE⁶² y teniendo en cuenta que los trabajadores desplazados que mantienen su residencia a pesar del desplazamiento solo pueden someterse a imposición en el Estado de empleo por el salario correspon-

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

⁶⁰ La doble imposición se corregirá aplicando el sistema de exención o imputación que corresponda en función de cuál sea el CDI aplicable. Así, se aplica un sistema de exención con progresividad en los Convenios con Alemania, Austria, Marruecos, Países Bajos, Polonia y Suiza. Con Canadá, el sistema aplicable es el de exención íntegra. Por su parte, Bélgica, Bolivia, Bulgaria, Hungría y Luxemburgo aplican un sistema de exención cuando la renta es de fuente española y el convenio con Japón prevé la exención en España para la renta de fuente japonesa.

⁶¹ *Vid.*, entre otras, la contestación de la DGT de 9 de febrero de 2007 a la Consulta V0259/2007 (NFC025072).

⁶² Según los comentarios se computan días de presencia física (aunque solo sea una pequeña parte del día) incluidos día de llegada, día de partida, sábados, festivos, días de huelga, de baja por enfermedad (siempre con presencia física y salvo que la enfermedad impida ausentarse), y días de vacaciones antes, durante o después de trabajo. Pero no los días de presencia en «tránsito» en el Estado de la actividad, en un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado. Tampoco se computan los días correspondientes al periodo durante el cual el trabajador es residente a efectos del tratado (si bien está claro que la renta correspondiente a ese periodo puede gravarse).

diente al número de días de desarrollo efectivo de la actividad, pensamos que debemos atender a la fórmula *per working day of physical presence*⁶³.

Otra cuestión a destacar es la relativa al periodo de permanencia, será necesario que los 183 días de permanencia no se superen en cualquier periodo continuado de doce meses el cual se inicie o termine en el año fiscal considerado. A estos efectos, no se exige que la permanencia corresponda a la actividad prestada a un único empleador, por lo que podrán sumarse los días de permanencia aunque correspondan a servicios prestados a empleadores distintos. Además, cabe observar como indican FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA que si el trabajador permanece 183 días entre el 1 de diciembre y el 30 de noviembre del año X, por ejemplo, no se cumple el requisito para el año X y para el mes de diciembre del año anterior, y por lo tanto los rendimientos de trabajo pueden gravarse en el Estado de la fuente tanto el año X como el mes de diciembre del año X-1⁶⁴.

- En segundo lugar, las remuneraciones no deben ser pagadas por, o en nombre de, un empleador residente en el Estado de empleo o soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el Estado de empleo. Debemos tener en cuenta que en los supuestos descritos, la residencia del empleador o el hecho de que el establecimiento permanente radique en el Estado de empleo, permite que las retribuciones tengan la consideración de gasto deducible para el empleador en el país en el que se prestan los servicios. Sin embargo, si el empleador no es residente ni tiene establecimiento permanente en el Estado de empleo, las rentas obtenidas no podrán ser gravadas donde se prestan los servicios, y las retribuciones satisfechas no tendrán la consideración de gasto deducible.

Una cuestión clave para comprobar la concurrencia de este requisito es la interpretación del término «empleador» especialmente con relación a los contratos de prestación de servicios entre empresas que implican el desplazamiento/cesión de trabajadores. Con relativa frecuencia, persiguiendo la finalidad de evitar el gravamen de los sueldos y salarios en el país donde efectivamente se prestan los servicios, se ha utilizado abusivamente, en ocasiones, la subcontratación internacional de mano de obra⁶⁵. A este respecto, el Comité Fiscal OCDE recomienda aplicar un «enfo-

⁶³ En lugar del cómputo más extensivo que opera sobre la base de la *duration of the activity* respecto del cual el Comité fiscal OCDE ha afirmado que no resulta «consistente» con el artículo 15 de los CDI. *Vid.* Informe de la OECD, *The 183 day rule: some problems of application and interpretation*, OECD, París, 1991; y parágrafo 5 de los comentarios al artículo 15 del MC OCDE (1995 y versiones posteriores).

⁶⁴ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, *op. cit.*, pág. 128. Cabe destacar que algunos países como Suiza han formulado una reserva, que se recoge en el CDI con España, para computar los 183 días en relación con el año fiscal considerado. Por su parte, se atiende al año fiscal o al año natural en los CDI con Alemania, Australia, Austria, Brasil, China, Ecuador, Filipinas, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Reino Unido, Suecia.

⁶⁵ Un interesante ejemplo es el recogido por FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA consistente en un empresario del Estado A que desea emplear mano de obra del país B durante menos de 183 días, en lugar de realizar él mismo los contratos, busca un intermediario residente en el país C. Dicho intermediario contrata a los trabajadores, y posteriormente

que económico» que haga prevalecer la sustancia sobre la forma en los supuestos de arrendamiento internacional de trabajadores (*international hiring out of labor*) y, en concreto, en los comentarios al MC OCDE se sugiere que se considere como empleador al cesionario de la mano de obra (y no al intermediario, cedente de la mano de obra), si se detecta una práctica abusiva, a cuyo efecto hay que examinar si el cesionario es quien da las instrucciones a los trabajadores, si el lugar de trabajo está bajo su control, si es él quien proporciona el material y las herramientas, si el intermediario cobra en función del salario del empleado, y otros indicios similares⁶⁶.

Finalmente, cabe hacer referencia a un supuesto especial de trabajadores, aquellos que se desplazan casi diariamente a un país limítrofe –respecto del país en el que se residen– con el objetivo de desempeñar su trabajo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 15 del MC OCDE, el Estado de empleo podrá gravar sus rendimientos del trabajo, sin embargo al respecto en los Comentarios al MC OCDE, desde nuestro punto de vista acertadamente, se contempla la posible introducción de reglas especiales para los trabajadores transfronterizos. En concreto, los CDI con Francia y Portugal prevén, para estos casos, la atribución exclusiva de la potestad tributaria al país de residencia, es decir, en el que radica su vivienda habitual⁶⁷.

B. REQUISITOS ESPECÍFICOS

a) Rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

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

En nuestra normativa, en concreto, en el artículo 17 de la LIRPF se definen y determinan aquellas rentas que serán consideradas como rendimientos de trabajo haciendo referencia, en su apartado primero, a todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación

los cede al empresario del Estado A. Este último no paga salario alguno, sino una contraprestación por la cesión de trabajadores. El salario lo paga el intermediario, residente en el país C. Se consigue así que el salario lo pague un empresario que no es residente en el país en que se prestan los servicios (ni tiene un establecimiento en dicho país), lo que conforme al artículo 15.2 del Modelo impide que el país de la fuente grave los salarios. FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, *op. cit.*, pág. 129.

⁶⁶ *Vid.* parágrafo 8 de los comentarios al artículo 15 del MC OCDE. Suiza ha formulado una observación a los comentarios para destacar que la consideración del cesionario de mano de obra como empleador solo debe aplicarse en el caso de acuerdos abusivos.

⁶⁷ Llama la atención que, a pesar de los constantes movimientos de personas con Ceuta y Melilla, sin embargo con Marruecos no se contemplen esas previsiones.

o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. A continuación, en su apartado segundo, se mencionan determinadas rentas, las cuales, en particular, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo. Por tanto, en principio, podríamos considerar aplicable la exención a todas aquellas rentas que encajen en la anterior definición, así como a aquellas mencionadas en su apartado segundo, siempre que concurren los demás requisitos previstos en el artículo 7 p) de la LIRPF.

Sin embargo, la Administración y algún sector doctrinal⁶⁸ consideran aplicable la exención, exclusivamente, respecto de los rendimientos ubicados en el primer párrafo del artículo 17 de la LIRPF, así como alguno de los recogidos en el segundo apartado de ese artículo, como es el caso de las relaciones laborales especiales⁶⁹. No compartimos esta postura ya que pensamos, en línea con la tesis defendida por otro sector doctrinal⁷⁰, que no debemos establecer una distinción allí donde la ley no distingue y que la necesaria concurrencia de los demás requisitos previstos en el artículo 7 p) para poder aplicar la exención se configura en un «filtro» suficiente como para, dentro de los límites establecidos, no hacer tributar a aquellas rentas que realmente han sido generadas como consecuencia de la prestación efectiva de un trabajo por cuenta ajena en el extranjero. Así, por ejemplo, con relación a las becas y ayudas para cursar estudios, participar en congresos, conferencias o cursos en el extranjero, la Administración ha manifestado expresamente, en diversas ocasiones, que no les resulta aplicable la exención del artículo 7 p) de la LIRPF, ya que no estamos en presencia de un trabajo prestado por el becario para el centro de estudios, esto es, no se trata de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero⁷¹. Tampoco podría aplicarse la exención respecto de las

⁶⁸ Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 843 y 844. VV. AA.: *Trabajadores en el Extranjero: Aspectos fiscales, laborales y de Seguridad Social*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2002. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 121 y ss.

⁶⁹ Así, la DGT, en su contestación a la Consulta 1087/2003, de 30 de julio (NFC026188), se ha pronunciado con relación a un administrador y trabajador de una sociedad mercantil –sujeta al régimen de transparencia fiscal de profesionales– que se desplaza al extranjero para prestar unos servicios de programación para los que ha sido contratada su empresa. En dicha contestación la DGT indica que no resultaría de aplicación la exención prevista en la letra p) del artículo 7 ya que no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por el administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y ajenidad que configuran las relaciones por cuenta ajena. Vid., Consulta de la DGT V1087/2003, de 30 de julio (NFC026188). Vid., en el mismo sentido, V1944/2005, de 30 de septiembre (NFC021274) y V1567/2011, de 16 de junio (NFC041810).

⁷⁰ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, CEF, Madrid, 2005, pág. 673.

⁷¹ Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2000 (NFJ008925) y Consultas de la DGT 420/2001 y 422/2001, de 26 de febrero, y 685/2001, de 3 de abril.

contraprestaciones percibidas por trabajadores autónomos, ya que nos encontraríamos ante rendimientos de actividades económicas⁷² y, en el supuesto de los administradores o miembros de Consejos de Administración residentes en España, siempre que se produzca un desplazamiento físico con la finalidad de prestar un trabajo cuyo beneficiario sea una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, estarán exentos de tributación los rendimientos, que puedan ser calificados como rendimientos de trabajo no como de actividad económica, que perciban hasta el límite establecido en la normativa reguladora.

Otro requisito necesario para la aplicación de la exención es que esas rentas, calificadas como rendimientos de trabajo, se hayan percibido, es decir, que efectivamente el trabajo realizado se haya retribuido. A estos efectos⁷³, en la medida en que el legislador no incorpora requisito alguno al respecto, carece de relevancia quién sea el pagador (entidad no residente, entidad residente en nombre y por cuenta de la no residente...) ⁷⁴, lo importante es que el pago realmente se realice y que el motivo desencadenante sea la prestación efectiva de un trabajo en el extranjero. Para esto último, si realizamos una interpretación coherente con la finalidad de la norma, será imprescindible el que se haya producido un desplazamiento físico del trabajador fuera del territorio español y, aunque solo sea de forma temporal, que el centro de trabajo del sujeto se ubique en el extranjero. Así, la Administración ha rechazado expresamente supuestos en los que aunque el destinatario sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España⁷⁵. También, distintos autores han manifestado la no aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF cuando el trabajo se ha realizado desde España y se envía y factura al tercero no residente sin ningún tipo de desplazamiento o cuando el trabajador desplazado presenta al cliente los trabajos previamente realizados en nuestro país⁷⁶.

⁷² Vid., en este sentido, las Consultas de la DGT V2072/2009, de 18 de septiembre (NFC035683), V1443/2009, de 18 de junio (NFC033863) y V1086/2010, de 24 de mayo (NFC038266).

⁷³ Sin embargo, el dato relativo a quién sea el pagador de los rendimientos sí es relevante a otros efectos como por ejemplo con relación a la práctica de retenciones.

⁷⁴ Cabe destacar que, en el Proyecto de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, se propuso la modificación del artículo 7 p) de la LIRPF en el sentido de someter la aplicación de este precepto a la condición de que los rendimientos fuesen satisfechos por una entidad no residente. Al no prosperar esta propuesta, se optó por considerar irrelevante, a efectos de aplicar la exención, el hecho de que la entidad pagadora sea la extranjera en la que se presten los servicios o la española a la que se encuentre vinculado el trabajador.

⁷⁵ Vid., entre otras, las contestaciones ofrecidas por la DGT ante las Consultas planteadas 2559/2003 y 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC019032 y NFC035174, respectivamente); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720), y 187/2005, de 2 de mayo (NFC029823). Vid. también las Consultas de la DGT V1585/2008, de 28 de julio (NFC030870); V1601/2008, 29 de julio (NFC030882), y V1861/2008, de 16 de octubre (NFC031590).

⁷⁶ Vid. DE MIGUEL MONTERRUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 144. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional, op. cit.*, pág. 670. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional, op. cit.*, pág. 839.

b) Para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

El requisito más controvertido⁷⁷, de concurrencia necesaria para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF, es aquel en virtud del cual será necesario que los trabajos llevados a cabo por el sujeto desplazado se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, es decir, que el destinatario final y beneficiario del trabajo desarrollado por el desplazado sea una empresa extranjera y no la propia empresa que desplaza al trabajador. En este sentido, por entidad podemos entender cualquiera que, con arreglo a la normativa del IS, en el caso de ser residente en España, tuviera la condición de sujeto pasivo del mismo⁷⁸. Por establecimiento permanente radicado en el extranjero debe entenderse el de una empresa española⁷⁹ definido en el CDI con el país de la fuente de esos rendimientos y, en su defecto, los contenidos en el TRLIRNR.

Desde nuestro punto de vista, la principal controversia se suscita con relación a la interpretación del término «para». En principio no se plantean problemas en torno a su interpretación en el sentido de obtención de un beneficio, ventaja o utilidad por parte de la empresa o entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, pero ¿debe ser exclusivo e independiente?, ¿puede ser general?, ¿cuáles serían los medios de prueba?... Con la finalidad de responder a estos interrogantes resultará útil distinguir distintos supuestos en función del destinatario del trabajo:

- Un primer supuesto sería aquel en el que el destinatario del trabajo será una empresa independiente, sin vinculación alguna con la empresa residente en España. En este supuesto, la propia Administración ha considerado que no se plantean problemas en orden a la aplicación de la exención⁸⁰ ya que no parece que pueda dudarse que el único beneficiario del trabajo realizado por el desplazado es la empresa

⁷⁷ La propia Administración ha reconocido que es difícil señalar unas reglas claras que puedan servir de guía para determinar cuando un trabajo se ha prestado para una empresa no residente, no obstante debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea la empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. *Vid.* las contestaciones ofrecidas por la DGT ante las Consultas planteadas 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); 187/2005, de 2 de mayo (NFC030882), y 27/2005, de 28 de enero (NFC020253).

⁷⁸ Cabe precisar que el término entidad incluye como destinatarios de los servicios no solo a empresas en sentido estricto, sino también a cualquier entidad, pública o privada, entidades sin fines de lucro e incluso organismos internacionales. En concreto, la Comisión Europea tiene tal consideración. *Vid.* Consultas de la DGT 596/2003, de 30 de abril (NFC025947); V0339/2008, de 15 de febrero (NFC028781), y V1678/2008, 16 de septiembre (NFC031176).

⁷⁹ En principio, nada impide entender que también podría ser un establecimiento permanente de una entidad no residente en el país en el que se va a desarrollar el trabajo.

⁸⁰ *Vid.* Consultas de la DGT 187/2005, de 12 de mayo (NFC029823); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); V1747/2009, de 24 de julio (NFC034758); V2072/2009, de 18 de septiembre (NFC035683); V2188/2009, de 1 de octubre (NFC035935), y V1916/2010, de 3 de septiembre (NFC039116).

extranjera que lo ha solicitado. De hecho, algún autor ha manifestado que podría pensarse que el legislador, con la introducción de esta exención, estaba pensando en la prestación de servicios entre empresas independientes⁸¹.

Con relación a este supuesto cabe destacar que no es necesaria la existencia de un segundo contrato laboral entre el trabajador desplazado y la entidad no residente. Incluso algunos autores han afirmado que «tal condicionante se encuentra excluido implícitamente», por cuanto indican que «se permite aplicar la exención tributaria en relación con supuestos donde el trabajador de la entidad residente de España realiza trabajos para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Como se sabe, el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica, de manera que la eventual contratación de tal trabajador la concluiría la entidad española incurriéndose así en una "dualidad de contratos" que, en determinados casos, resultaría de difícil articulación»⁸².

- El segundo supuesto sería aquel en el que el destinatario del trabajo es una empresa que forma parte del mismo grupo de empresas. En este caso sí se plantean más dificultades a la hora de confirmar la concurrencia del requisito objeto de análisis porque cabe la posibilidad de que el beneficiario último del trabajo realizado por el sujeto desplazado no sea la empresa, entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, sino el grupo de empresas. Por ello, con la finalidad de resolver esas dificultades, a partir del 1 de enero de 2007 tanto en el artículo 7 p) de la LIRPF como en el artículo 6 del RIRPF se indica que se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.5 del TRLIS^{83, 84} pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria⁸⁵. Por tanto son

⁸¹ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 675.

⁸² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 133. Vid. sobre esta cuestión también la Resolución de la DGT de 27 de marzo de 2000.

⁸³ Tras la aprobación de la nueva normativa reguladora del IS, Ley 27/2014, el antiguo artículo 16 del TRLIS pasa a ser el artículo 18 de la LIS.

⁸⁴ No obstante, es conveniente tener en cuenta que, tal y como han destacado ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, «el art. 16.5 TRLIS está concebido desde la perspectiva de las filiales españolas destinatarias de servicios prestados por sus matrices (o entidades vinculadas) extranjeras, mientras que el art. 7 p) de la LIRPF se proyecta sobre el supuesto inverso». ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., págs. 138 y 139.

⁸⁵ Cabe destacar que esta referencia al servicio intragrupo permitirá aplicar también la exención, además de a los supuestos en que los servicios beneficien a una única entidad no residente, a los casos en que los servicios se presten conjuntamente a varias entidades del grupo no residentes (excluyendo, por tanto, la parte que corresponda a la entidad residente), ya que el artículo 16.5 del TRLIS contempla expresamente esta posibilidad, siempre que se cumplan determinados requisitos. Vid., en este sentido, la Consulta de la DGT V1628/2008, de 4 de agosto (NFC030909).

fundamentalmente tres los problemas que se suscitan: qué debe entenderse por ventaja o utilidad, cuál puede ser el carácter de la misma (general, exclusiva...) y, finalmente, la prueba.

En cuanto al primero de los problemas indicados, la Administración ha fijado un criterio esencial al que se deberá acudir con la finalidad de determinar la posibilidad de aplicar la exención: la existencia de un valor añadido. Será necesario que los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente o al establecimiento permanente radicado en el extranjero⁸⁶. Pero la aportación realizada por la Administración origina un importante problema, es el relativo a la indeterminación de lo que debemos entender por valor añadido⁸⁷. Al respecto puede resultar interesante acudir a los criterios fijados por la OCDE en torno a los precios de transferencia en la medida en que hace referencia al valor económico o comercial, en concreto establece que el servicio intragrupo creará valor económico o comercial si el servicio prestado es aquel por el que estaría dispuesto a pagar a una sociedad independiente o a desarrollarlo internamente⁸⁸. En la misma línea la DGT ha indicado que debemos estar en presencia de actividades que, «en condiciones normales de mercado», la empresa no residente hubiera contratado a terceros⁸⁹ o que debemos determinar si la actividad supone un

⁸⁶ Vid. Consultas 701/2000, de 27 de marzo (NFC010978); 87/2000, de 30 de noviembre (NFC011079); 331/2002, de 4 de marzo; 863/2002, de 4 de junio; 1106/2002, de 19 de julio; V0046/2002, de 10 de septiembre (NFC016495); 1087/2003, de 30 de julio (NFC026188); 1781/2003, de 31 de octubre (NFC018640); 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174), y 27/2005, de 28 de enero (NFC020253).

⁸⁷ Lo cierto es que la DGT con sus contestaciones a las diversas consultas que le han sido formuladas ha ayudado de forma importante a resolver el problema haciendo referencia a numerosas actividades que podrán considerar como generadoras de valor añadido. Así, en la Consulta 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174), relativa a un grupo internacional de distribución de moda con residencia en España que desplaza a sus trabajadores a sus filiales en el extranjero, la DGT ha manifestado que: «... podría considerarse que el destinatario o beneficiario es la filial no residente en los trabajos realizados por el personal que se desplaza al extranjero a desarrollar las funciones que se indican a continuación, en la medida que parecen generar un valor añadido a las mismas. En concreto se trataría de los departamentos de Estudio (el personal técnico estudia y analiza los inmuebles disponibles para seleccionar el adecuado; preparan los proyectos y controlan la ejecución de obras); Decoración y escapatismo (se desplazan al extranjero para definir la decoración de las tiendas: mobiliario, elementos decorativos, etc.); Coordinación (definen la ubicación de las distintas colecciones en la tienda buscando la más eficiente ubicación de la mercancía); Dirección de tiendas (examina la gestión de puntos de venta); Producto-país (colabora con el personal de las tiendas en la confección de pedidos, selección de productos, etc.); Seguridad (asesoramiento a las tiendas en la elección de medidas de seguridad de cada una). Por el contrario, en los demás supuestos planteados en el escrito de consulta y en base a la información suministrada, no cabe entender que se trata de servicios prestados para las filiales no residentes, sino que estaríamos en presencia de actuaciones en las que el destinatario o beneficiario de los trabajos de los empleados desplazados es todo el grupo de empresas, como es el caso de actuaciones relacionadas con la fabricación de productos por la entidad residente en España, o cuando esas actividades se prestan en el marco de las funciones de dirección y/o supervisión que ejercen los grupos respecto de sus filiales, por cuanto que no parece desprenderse que esos desplazamientos generen un valor añadido a la empresa o entidad no residente». Vid., también Consulta 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032).

⁸⁸ Informe sobre precios de transferencia de la OCDE, julio de 1995.

⁸⁹ Resolución de la DGT de 27 de septiembre de 2006, V1931/2006 (NFC023544).

interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado⁹⁰.

El segundo problema que debe ser resuelto presenta una estrecha conexión con el anterior, consiste en determinar el carácter que debe tener esa ventaja o utilidad generada. Al respecto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en fechas recientes, ha indicado que no es razonable la referencia al concepto de «beneficio exclusivo»⁹¹, ya que se trata, no solo de un requisito que no contempla la norma, sino de difícil determinación económica y jurídica⁹². También el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha manifestado que deben incluirse servicios que generen tanto beneficios generales como exclusivos⁹³. Por tanto, cabe la posibilidad de que actividades que afecten al grupo en su conjunto o a varios de sus miembros se consideren servicios intragrupo y, en consecuencia, sean aptas para la aplicación de la exención, solo deberá analizarse si el servicio intragrupo efectivamente se ha prestado y, en este sentido, debemos tener en cuenta las consideraciones anteriores relativas a la existencia de un interés económico y comercial en virtud del cual una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o ejecutar por sí misma y las consideraciones realizadas por nuestra Administración al indicar que no se presta auténticamente un servicio cuando no se atiende a una necesidad identificada específica de una entidad del grupo sino que responde a la política de grupo⁹⁴. En consecuencia será necesaria la generación de un beneficio separado e independiente⁹⁵. A estos efectos consideramos realmente útil la labor desempeñada fundamentalmente por la DGT, quien siguiendo en muchos casos las Directrices OCDE⁹⁶ ha confeccionado, con sus contestaciones a las numerosas consultas que le han sido

⁹⁰ Vid. Consultas de la DGT V1166/2008, de 6 de junio (NFC030227); V2418/2008, de 16 de diciembre (NFC033277) y V2527/2008, de 30 de diciembre (NFC031592).

⁹¹ Con relación a esta cuestión la doctrina de la DGT ha ido evolucionando de forma importante pues ha pasado de considerar como inaplicable la exención en aquellos casos en los que los trabajos realizados redundaban en beneficio de varias empresas, a entender que no se requiere la exclusividad del aprovechamiento del trabajo respecto a dicha empresa, siendo suficiente con que el trabajo reporte a esta un valor añadido.

⁹² STSJ de Madrid de 6 de junio de 2013.

⁹³ STSJ de Cataluña de 5 de julio de 2012.

⁹⁴ Vid. Resolución del TEAC de 25 de julio de 2007 (NFC026891).

⁹⁵ Vid. en la misma línea ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 135.

⁹⁶ Directrices OCDE de Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales de 1995, las mismas excluyen claramente la presencia de ese beneficio, ventaja o utilidad en los casos donde la actividad desarrollada por la matriz tiene lugar en su calidad de accionista, esa clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se benefician de la misma y, por tanto, en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo.

planteadas, una auténtica «guía» de las actividades que son o no susceptibles de aplicar la exención del artículo 7 p) de la LIRPF⁹⁷.

También, cabe contemplar la posibilidad de que el trabajador desplazado desarrolle distintos tipos de funciones, unas generadoras de valor añadido para la entidad no residente y otras no generadoras de ese valor añadido. En dicho supuesto, parece que lo más razonable sería el realizar una proporción adecuada a la hora de determinar el salario sobre el que se aplicaría la exención recogida en el artículo 7 p) de la LIRPF.

En conclusión, aunque nos encontramos ante una cuestión que deberá ser analizada caso por caso, en dicho análisis resultarán de gran utilidad las orientaciones aportadas por la DGT y, ante la ausencia de un concepto de valor añadido, los criterios fijados por la OCDE con relación a los precios de transferencia. Sin duda, un elemento clave será la prueba, pues pensamos que la acreditación de quién es el beneficiario del trabajo desarrollado en el extranjero se reduce a una cuestión de prueba, admitiéndose cualquier medio de prueba válido en derecho. En este sentido, un posible criterio delimitador objetivo de cuándo se ha prestado el servicio realmente para una empresa no residente puede ser la asunción por parte del cliente extranjero, ya sea de forma directa o indirecta mediante el mecanismo de repercusión, de los costes del personal desplazado. De esta forma, el rendimiento del trabajo exento no generaría un gasto deducible en la sociedad

⁹⁷ Así, por ejemplo, ha indicado que pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, *factoring*, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere a reclutamiento y a la formación. En general las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma. Consultas de la DGT V1628/2008, de 4 de agosto (NFC030909), y V0501/2011, de 1 de marzo (NFC040758). Por su parte, en la Consulta 27/2005, de 28 de enero (NFC020253), se indica que no procede la aplicación de la exención con relación a un trabajador que trabaja para una empresa española la cual forma parte de un grupo de empresas y se desplaza al extranjero porque es asignado para un proyecto del grupo de empresas. En concreto establece que, «... habida cuenta que el proyecto estaba dirigido a la elaboración de una aplicación informática que posteriormente se implantaría en todo el grupo de empresas, no puede considerarse que existe un trabajo prestado para la empresa no residente a la que el trabajador se ha desplazado, ya que estaremos en presencia de trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo: residentes y no residentes». Sin embargo sí ha aceptado a priori los desplazamientos a filiales para prestar servicios de asesoramiento informático, asistencia técnica o formación de personal [Consulta de la DGT V2264/2009, de 8 de octubre (NFC035953)], asesoramiento técnico y de planificación del desarrollo de la actividad [Consulta de la DGT V2531/2009, de 17 de noviembre (NFC036848)] y para controlar la ejecución de construcciones de infraestructuras [Consulta de la DGT V1803/2009, de 4 de agosto (NFC034871)]. También pueden acogerse a la exención los trabajadores desplazados para prestar servicios destinados a la expansión del grupo, como los dirigidos a la apertura de filiales, al ser susceptibles de generar una ventaja o utilidad en la destinataria de los servicios [Consulta de la DGT V1557/2009, de 29 de junio (NFC033724)].

residente⁹⁸. A estos efectos, sería deseable aunque no imprescindible, y por lo tanto no exigible, la existencia de factura⁹⁹ o de un segundo contrato¹⁰⁰, ambos serían unos mecanismos adecuados de acreditación, pero, sin duda, algo que viene considerando fundamental la Administración de cara a la aplicación de la exención estudiada, es la especificación o aportación de datos que permitan identificar los trabajos y servicios desarrollados así como los clientes o entidades destinatarias en lugar de una simple descripción funcional del personal desplazado¹⁰¹.

c) Aplicación de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga en el país en el que se desarrolle el trabajo con exclusión de los países o territorios considerados como paraísos fiscales

El número dos del artículo 7 p), a efectos de aplicar la exención, exige la concurrencia de un doble requisito: que en el territorio en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y que no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Cabe destacar la evolución sufrida por la redacción de este precepto ya que, inicialmente, se condicionaba la aplicación de la exención a que los rendimientos del trabajo percibidos «hayan tri-

⁹⁸ Vid. DE MIGUEL MONTERRUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 148. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, op. cit., pág. 170.

⁹⁹ En la misma línea diversos autores han manifestado que la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal recogido en el artículo 7 p) de la LIRPF no debe entenderse condicionada a la exigencia de que exista una facturación del servicio de la empresa española (a la que está adscrito el trabajador) a la prestataria vinculada con ella situada en el extranjero (a la que se desplaza el trabajador). Así, han indicado que cabe considerar aquellos casos en los que el coste íntegro del servicio fuese asumido y pagado por el cliente extranjero, con los que el rendimiento de trabajo exento no generaría un gasto deducible para la sociedad residente, lo cual, evidentemente, implica que no habrá facturación alguna entre empresas, lo que no debe ser un obstáculo para la operatividad del artículo 7 p) de la LIRPF. Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 149. CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARJO, M.: «Análisis crítico de la exención del art. 7 p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, pág. 99. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, núm. 20, 2006, pág. 2.

¹⁰⁰ Al respecto nos remitimos a lo indicado en la página 33 respecto a la innecesaria existencia de un segundo contrato. Vid., también sobre este tema SAN de 26 de enero de 2011 (NFJ041986).

¹⁰¹ Así, el TEAC en Resolución de 16 de abril de 2009 (NFJ033912) consideró la no aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero porque la empresa solo había justificado los desplazamientos al extranjero, pero no había identificado la empresa destinataria y beneficiaria de los trabajos ni el contenido de los mismos.

butado efectivamente en el extranjero»¹⁰² mientras que, en la actualidad¹⁰³, basta con la existencia en el país de desplazamiento de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto¹⁰⁴. Este cambio responde con claridad a la voluntad de incentivar el traslado de nuestros trabajadores, en la medida en que se eximen de tributación los rendimientos obtenidos por estos aun cuando no hayan sido gravados en el extranjero¹⁰⁵. En otro caso, si la renta hubiera tributado efectivamente en el extranjero, nuestro país tendría que aplicar la deducción por doble imposición internacional con lo que se conseguiría que los rendimientos tributasen una sola vez pero no se generaría incentivo alguno para el trabajador¹⁰⁶. Además, con la misma finalidad apuntada, actualmente en el artículo 7 p) se dispone que «se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información»^{107, 108}. Estos cambios normativos encajan perfectamente en la evolución sufrida con relación a los criterios a valorar en torno a la consideración de un país como paraíso fiscal ya que, en grandes líneas, se ha pasado de atender a la existencia de nula o baja tributación para centrarse en la existencia o no de intercambio de información¹⁰⁹.

¹⁰² Redacción original del artículo 7 p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

¹⁰³ La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, fue la que dio una redacción al artículo 7 p). Por su parte, el artículo 5 del RIRPF, también fue reformado (RD 579/2001, de 1 de junio) para adecuar su tenor a la modificación operada.

¹⁰⁴ Vid. en este sentido las Consultas de la DGT 2572/2003 y 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC035174 y NFC019032, respectivamente), donde expuso lo siguiente: «El precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva». Vid. también la Consulta de la DGT V1684/2005, de 5 de agosto (NFC021234).

¹⁰⁵ En este sentido, cabe hacer referencia a lo recogido en el apartado V de la exposición de motivos de la Ley 6/2000: «Con la finalidad de facilitar la movilidad de trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español, se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero y al pago de los impuestos personales en los periodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero».

¹⁰⁶ Vid. en el mismo sentido RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2005, pág. 88.

¹⁰⁷ Vid. también el artículo 6.1.2.º del RIRPF.

¹⁰⁸ En la misma línea, salvando las diferencias, cabe destacar la modificación introducida por la Ley 62/2003, en el artículo 21 del TRLIS. En el mencionado artículo se fijaban diversos requisitos de concurrencia necesaria para que se produzca la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español. Uno de ellos viene referido a que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto (el Impuesto sobre Sociedades) en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa. Al respecto, el artículo 21.1 b) establece que «... Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga la cláusula de intercambio de información». En lo esencial sobre la cuestión analizada, lo recogido en el artículo 21 del TRLIS se mantiene en la actual normativa reguladora del IS, Ley 27/2014.

¹⁰⁹ Sobre este tema, consideramos fundamental el análisis de Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal atendiendo a la modificación de su disposición adicional primera mediante la Ley 26/2014.

Con las previsiones legales indicadas, se resuelven muchos de los supuestos conflictivos que se podrían plantear. No obstante, aún queda alguna cuestión por resolver como la determinación de, en aquellos casos en los que no hay CDI con cláusula de intercambio de información, qué debe entenderse por existencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF. Al respecto, pensamos que nuestro punto de partida lo deberíamos buscar en el artículo 1 de la LIRPF, donde se señala que el IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

El requisito objeto de análisis se entenderá cumplido sin ningún género de dudas para cualquier impuesto que comparta las características señaladas pero, pensamos que sería suficiente con que se acredite, mediante cualquier medio de prueba válido en derecho¹¹⁰, la existencia en el país de un impuesto directo y personal que grave la renta, en general, o los rendimientos de trabajo, en particular, obtenidos en su territorio¹¹¹. En todo caso, como indican ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, a efectos de establecer la similitud sustancial hay que atender a los elementos estructurales de ambos impuestos, pero dicha similitud debe exigirse con la debida flexibilidad teniendo en cuenta que no existen dos impuestos sobre la renta iguales en el mundo ya que cada país configura su impuesto atendiendo a sus condicionantes socioeconómicos, políticos, geográficos e incluso religiosos¹¹², ejerciendo una importante influencia también el diferente grado de evolución de sus sistemas tributarios y económicos¹¹³. Además, debe tenerse en cuenta también el «filtro» que, a estos efectos, constituye la exclusión expresamente recogida en el artículo 7 p) 2.º de los paraísos fiscales¹¹⁴.

¹¹⁰ Vid. Consulta de la DGT V0994/2008, de 20 de mayo (NFC029428).

¹¹¹ En la misma línea se han pronunciado distintos autores manifestando que «... como estamos refiriéndonos a la aplicación de la exención en relación con rendimientos del trabajo tendrían cabida impuestos no sintéticos sino de producto que graven las nóminas, no progresivos y no de renta mundial, incluso aunque las rentas de trabajo en el país de la fuente no estén sometidas a tributación. Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Teodoro CORDÓN EZQUERRO, *Manual de Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 844. Vid. también VV. AA.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Lex Nova, 3.ª edición, Valladolid, 2003, pág. 61. DE MIGUEL MONTECUBIO, M.: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, págs. 148 y 149. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad Internacional*, op. cit., pág. 678.

¹¹² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 158.

¹¹³ Vid. AULT, H.: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston, 1997, y MESSERE, *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London, 1998.

¹¹⁴ De nuevo nos encontramos con una medida orientada a la lucha frente al uso de paraísos fiscales. Sin embargo, en esta ocasión no debemos olvidar que, en la medida en que la lucha contra el uso de paraísos fiscales se origina con la finalidad de evitar el que determinadas personas se beneficien de una privilegiada e incluso nula tributación, la ley no configura como requisito necesario para la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF la tributación efectiva del rendimiento en

d) Límite cuantitativo

La LIRPF fija un límite máximo de renta que podrá beneficiarse de la exención, en concreto el artículo 7 p) establece que «la exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales». Por su parte, en el artículo 6.2 del RIRPF se dispone que «para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero». Por tanto, nos encontramos con dos subconceptos distintos que conforman el concepto de retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero sobre la que se aplicará el límite indicado: retribuciones específicas y retribuciones habituales o no específicas.

En cuanto a las retribuciones específicas, serían todas aquellas que el trabajador percibe con motivo del desplazamiento¹¹⁵, mientras que las retribuciones habituales o no específicas serían todas las demás, por lo que resulta imprescindible¹¹⁶ el fijar un criterio de reparto que permita identificar, de entre el total de las retribuciones anuales, cuáles corresponden a los trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Al respecto, el artículo 6.2 del RIRPF indica que «para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año».

Teniendo en cuenta lo establecido en la normativa reguladora, podríamos pensar que la fórmula que debería manejarse consistiría en calcular la remuneración salarial diaria media –partiendo de la remuneración salarial total sin computar las retribuciones específicas y dividiéndolo por el número total de días del año– y, posteriormente, multiplicar el resultado por el número de días de desplazamiento¹¹⁷.

el país extranjero. Como señala RAVENTÓS CALVO, no se ve el sentido de esta restricción, como no sea el de la inclusión de una cláusula de estilo dirigida a salvaguardar la idea de una legislación precavida. La restricción, en definitiva como continúa manifestando la autora mencionada, pone en peor situación a los individuos que trabajan para empresas de, pongamos, Arabia Saudita o Hong Kong que a los que lo hagan en Reino Unido o Francia, aunque ni unos ni otros hayan sido sometidos a imposición alguna en esos países. RAVENTÓS CALVO, S.: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *op. cit.*, pág. 90. Por lo tanto, parece que la mera existencia de un impuesto sobre la renta de naturaleza análoga al español debería configurarse como requisito suficiente para la aplicación de la exención con independencia de la aplicación o no de ese impuesto al caso concreto y de si nos encontramos ante un paraíso fiscal.

¹¹⁵ La DGT en Consulta V0783/2011, de 28 de marzo (NFC041020), indica que entre las retribuciones específicas se incluyen las correspondientes al concepto de horas extra efectuadas durante su desplazamiento al extranjero para la realización de dichos trabajos.

¹¹⁶ Fundamentalmente en aquellos casos en los que no se remunere de forma expresa el trabajo realizado en el extranjero.

¹¹⁷ *Vid.* Consultas de la DGT 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 27/2005, de 28 de enero (NFC020253); 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720); V1695/2008, de 16 de septiembre (NFC031183); V2418/2008, de 16 de diciembre (NFC033277), y V1763/2008, de 3 de octubre (NFC031254). ÁLVA-

No obstante, pensamos que del artículo 6.2 del RIRPF no se deduce que haya que tener en cuenta como denominador el número total de días del año pues, en la medida en que hace referencia a los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, no pueden computarse los días en que el trabajador haya estado desplazado al extranjero y no sean días de trabajo efectivo, por no ser laborales, por haber estado de vacaciones, o por cualquier otra causa. Lo que establece la norma es que hay que realizar un reparto proporcional entre los días efectivamente trabajados en España y los días efectivamente trabajados en el extranjero y, después aplicar el porcentaje resultante a las retribuciones que se perciben por el total de días del año, por lo que las vacaciones y festivos –que también dan lugar a un devengo de salario– se imputan a trabajos realizados en España o en el extranjero en la misma proporción que representen los días trabajados en España respecto de los trabajados en el extranjero. Computar como trabajo en el extranjero los días de estancia en el extranjero, aunque no se trabaje, llevaría al absurdo de que el régimen fiscal podría verse alterado en función de que el trabajador decida pasar sus vacaciones en el extranjero, o quedarse en el extranjero durante el fin de semana, resultando más beneficioso para el trabajador el atender a los días efectivamente trabajados.

La DGT en contestaciones a diversas consultas ha previsto que «... cuando el trabajador efectúa varios desplazamientos al extranjero a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos». Con esta finalidad, la Administración ha establecido que, en principio, podrá tomarse un criterio de reparto proporcional pero en el denominador se atenderá al número total de días del año, no los días hábiles, por lo que la fórmula sería la siguiente: número de días en el extranjero/número total de días del año¹¹⁸. En definitiva, lo que en todo caso rechaza la Administración es que en el denominador puedan incluirse solo los días hábiles pero, en ningún momento, ha manifestado que en el numerador deban incluirse días de estancia en el extranjero en los que no se ha desarrollado trabajo alguno por tratarse de vacaciones o días no laborales.

C. COMPATIBILIDAD E INCOMPATIBILIDAD

La aplicación de la exención objeto de estudio, tal y como se recoge en el artículo 7 p), será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en artículo 9 A) 3 b) del RIRPF cualquiera que sea su importe, pudiendo el contribuyente optar por la aplicación de uno u otro régimen¹¹⁹.

REZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., págs. 164 y 165.

¹¹⁸ Consultas de la DGT 2559/2003, de 30 de diciembre (NFC019032); 2572/2003, de 30 de diciembre (NFC035174); 27/2005, de 28 de enero (NFC020253), y 135/2005, de 28 de marzo (NFC020720).

¹¹⁹ Al respecto la DGT en Consulta V0333/2010, de 22 de febrero (NFC037422), ha señalado que para realizar la opción no hay ningún procedimiento específico previsto en la norma y que cuando se cumplan las condiciones exige-

La exención del artículo 7 p), sí será compatible con el régimen de dietas exceptuadas de gravamen recogido en el artículo 9 A) del RIRPF respecto de los trabajadores desplazados al extranjero por menos de nueve meses, indicando recientemente la DGT que «las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de desplazamiento y estancia, a las que no resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen, se consideran rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100¹²⁰. También, expresamente la DGT ha destacado su compatibilidad con la deducción por doble imposición internacional por la parte que supere los 60.100 euros de rendimientos en el extranjero¹²¹.

IV. CONCLUSIÓN

Como hemos destacado en este trabajo, desde hace ya varios años y especialmente en la actualidad, son numerosos los motivos que conducen tanto a los trabajadores como a las empresas a trasladarse o favorecer el traslado al extranjero con la finalidad de desarrollar un trabajo. La conducta descrita también ha sido propiciada en el ámbito fiscal por nuestro legislador tratando de conjugar los intereses, tanto de los contribuyentes como de la Administración, al impulsar la salida de personas que, sin perder su residencia en España, desarrollen efectivamente un trabajo en otro Estado permitiendo la exención en nuestro país de las rentas percibidas por ello. El problema radica en la determinación de la concurrencia de los requisitos necesarios para proceder a la aplicación de esa exención. Así, por ejemplo, además de la problemática general relativa a la determinación de la residencia, fijar la concurrencia del requisito referente a que los trabajos hayan sido realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, resultará especialmente complicado en aquellos casos en los que la entidad destinataria esté vinculada con la entidad empleadora.

Por todo ello y en virtud del principio de seguridad jurídica, se impone la necesidad de configurar las circunstancias determinantes con la mayor precisión posible permitiendo así la aplicación de la exención estudiada a todos los trabajadores que se desplacen al extranjero para desarrollar efectivamente su trabajo en favor de una entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, evitando la inversión de la carga de la prueba en contra de la empresa o el trabajador y facilitando algo que, en todo caso redundará a favor de nuestra economía mitigando su caída, como es la búsqueda de nuevos mercados en el exterior.

das para aplicar la exención, tales retribuciones estarán exentas con el límite de 60.100 euros anuales, no existiendo obligación de practicar retención sobre tales rentas.

¹²⁰ Consulta de la DGT V0458/2013, de 15 de febrero (NFC046662).

¹²¹ Consulta de la DGT V2816/2010, de 28 de diciembre (NFC040061).

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. [2001]: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *RCyT*. CEF, núms. 221-222.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2010]: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Colección Estudios Tributarios, Netbiblo, Broseta, La Coruña.
- AMORÓS DORDA, N. [1998]: «Artículo 12. Residencia Habitual», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, dirigidos por CRUZ AMORÓS, M., tomo I, vol. 1.º, Edersa, Madrid.
- AULT, H. [1997]: *Comparative Income Taxation*, Kluwer, Boston.
- BAENA AGUILAR, A. [1993]: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., *Comentarios a la Ley del IRPF y reglamento del impuesto*, Colex, Madrid.
- [1994]: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. [1999]: en la obra colectiva, *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de los no residentes*, Civitas, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMENÉZ, A. J. [2011]: «Convenios fiscales internacionales» en la obra coordinada por CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. [1995]: «De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 231.
- [2001]: «La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos», en la obra colectiva dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CORDÓN EZQUERRO, T. [2005]: «Régimen fiscal especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para favorecer los desplazamientos o traslados internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida CORDÓN EZQUERRO, T. *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2003]: «La residencia fiscal de los deportistas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 9.
- [2013]: «La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE», en la obra colectiva *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, AEDAF y Aranzadi, Navarra.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. [2008]: «Análisis crítico de la exención del art. 7 p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, núm. 126.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. [2005]: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional*, 2.ª edición, CEF, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2000]: «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española*, núm. 83.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R. [1993]: *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I.
- GÓMEZ CALLEJA, I. [2001]: «La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, núm. 195.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2013]: «Exit taxes y libertades comunitarias: ¿Contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?», *Revista General de Derecho Europeo*, número 29.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. [2006]: «Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de la LIRPF», *Revista interactiva de la AEDAF*, núm. 20.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. [2007]: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, núm. 125.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. [2012]: «Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 4.
- MARTÍN QUERALT, J. [1992]: «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en particular*, Marcial Pons.
- MARTÍNEZ CHAMORRO, M. [1999]: «La residencia habitual en el Nuevo IRPF», *Su Dinero*, núm. 165.
- MESSERE [1998]: *The Tax systems in industrialized countries*, Oxford University Press, London.
- DE MIGUEL MONTERRUBIO, M. [2003]: «Tributación en España de los trabajadores desplazados», en la obra colectiva dirigida y coordinada por RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y FERNÁNDEZ FUENTES, Á., *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- NATERA HIDALGO, R. [1997]: «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en la obra colectiva coordinada por FALCÓN y TELLA, R., *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid.
- PUIGI VILADOMU, S. [1999]: «Paraísos fiscales y Residencia Fiscal según el nuevo IRPF», *Noticias Jurídicas*, septiembre.
- RAVENTÓS CALVO, S. [2005]: «La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 16.
- RIBES RIBES, A. [2014]: *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- RIVAS VALLEJO, M. P. y MARTÍN ALBÁ, S. [2000]: «Los desplazamientos temporales de trabajadores españoles al extranjero. Efectos laborales y tributarios», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Derecho social, Internacional y Comunitario*, núm. 27.
- SIMÓN ACOSTA, E. [1999]: *El Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona.
- SOLER ROCH, M. T. [1997]: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario», en *Presente y Futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid.