



MÁSTER UNIVERSITARIO EN FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMUNITARIA

TRABAJO FIN DE MÁSTER

**La fiscalidad de los rendimientos del trabajo percibidos por los
expatriados en un contexto de globalización económica**

Realizado por
María Devesa Maciñeiras

Dirigido por
Luz Ruibal Pereira

Santiago de Compostela, septiembre de 2020

ÍNDICE

PALABRAS CLAVE	3
ABREVIATURAS	3
RESUMEN	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I.- EL RÉGIMEN DE LOS EXPATRIADOS EN LA LEY DEL IRPF: LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P)	8
1. Concepto de trabajador expatriado	8
2. Evolución normativa	9
2.1. Redacción original de la exención	9
2.2. Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio	10
2.3. Real Decreto 579/2001, de 1 de junio	11
2.4. La actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre	12
3. Fines y fundamento de la exención	14
4. Ámbito subjetivo de la exención	19
5. Ámbito objetivo de la exención	25
5.1. Requisitos cualitativos	25
5.1.1. Determinación de la residencia fiscal en España	25
5.1.1.1. La permanencia territorial en España durante más de 183 días del año natural	26
5.1.1.2. La ubicación del centro de intereses económicos o núcleo principal radique en España, de forma directa o indirecta	33
5.1.1.3. La residencia en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad	35
5.1.2. Trabajadores impatriados que realizan trabajos en el extranjero	37
5.1.3. Realización efectiva del trabajo en el extranjero	39
5.1.4. Las rentas exentas serán, únicamente, los rendimientos del trabajo ..	41
5.1.5. La prestación de la actividad laboral debe hacerse efectiva para una empresa no residente en España o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero	45
5.1.6. Que en el territorio extranjero en el que se realice la actividad laboral exista un impuesto de naturaleza idéntica o análoga	50
5.1.7. El territorio no puede estar calificado como paraíso fiscal	57
5.2. Requisitos cuantitativos	59
5.3. Las retenciones de los trabajadores desplazados	63
CAPÍTULO II.- EL RÉGIMEN DE EXCESOS	64
1. Concepto	64
1.1. Que el trabajador ostente la condición de residente fiscal español	65
1.2. Que el trabajador esté desplazado en el extranjero	66
1.3. Que las cantidades percibidas por el trabajador resulten un exceso en relación con las rentas que obtendría el trabajador en nuestro país	68
2. Incompatibilidad del régimen de excesos con la exención prevista en el artículo 7.p)	69

CAPÍTULO III.- EL RÉGIMEN DE TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS Y SU POSIBLE CONFLUENCIA CON LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF	71
CONCLUSIONES	75
BIBLIOGRAFÍA	80

PALABRAS CLAVE

Exención. Rendimientos del trabajo. Expatriado. Desplazamiento internacional de trabajadores. Excesos.

KEYWORDS

Exemption. Work income. Expatriate. International assignments of workers. Excess.

ABREVIATURAS

AN:	Audiencia Nacional
CDI:	Convenio de Doble Imposición
CE:	Constitución Española
DGT:	Dirección General de Tributos
EP:	Establecimiento Permanente
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT:	Ley General Tributaria
LIRNR:	Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS:	Ley del Impuesto sobre Sociedades
MCOCDE:	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RD:	Real Decreto
RIRPF:	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TS:	Tribunal Supremo

RESUMEN

En este trabajo abordamos el régimen de exención de los rendimientos de los trabajadores españoles desplazados en el extranjero, regulado en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio e introducido por la Ley 40/1998 del IRPF.

Con este estudio tratamos de analizar los fines y fundamentos sobre los que se asienta la regulación de esta exención y, así mismo, intentamos dilucidar la procedencia o no de cada aspecto que compone su regulación, de conformidad con los principios rectores de nuestro Ordenamiento Jurídico.

El motivo que nos lleva a realizar un examen exhaustivo de la exención de dichos rendimientos es la propia configuración que nuestro ordenamiento prevé para la misma.

Así, mediante un estudio detallado, haremos un recorrido por diferentes cuestiones sin perder de vista la propia redacción del artículo 7.p) de la LIRPF para apoyar las conclusiones a las que nos iremos acercando.

ABSTRACT

In this work we address the income tax exemption regime for displayed Spanish workers, regulated in article 7.p) of Law 35/2006, of November 28, on Personal Income Tax and of partial modification of the laws of the Taxes on Societies, on the Income of non-residents and on the Patrimony and introduced by the Law 40/1998 of the IRPF.

With this study we attempt to analyze the purposes and foundations on which the regulation of this exemption is based and, likewise, we try to elucidate the origin or not of each aspect that makes up its regulation, in accordance with the guiding principles of our Legal System.

The reason that leads us to carry out an exhaustive examination of the exemption of such income is the very configuration that our legal system provides for it.

Thus, through a detailed study, we will treat different issues without losing sight of the essay of article 7.p) of the LIRPF to support the conclusions that we will be approaching.

INTRODUCCIÓN

Somos conscientes de que la problemática del régimen de exención de los rendimientos de los trabajadores españoles desplazados en el extranjero, en el ámbito del Derecho Tributario, es un tema extensísimo y de gran relevancia, tanto a nivel interno como internacional y, por esta razón, no podemos abordarlo de forma pormenorizada ni en toda su extensión.

En líneas generales, la globalización económica implica una expansión de los mercados y, por ende, la internacionalización de las operaciones comerciales, lo cual provoca situaciones que se ven afectas a normativas fiscales de varios países. Así, como se acaba de señalar, dichas operaciones repercuten en la fiscalidad, caracterizándola por su creciente complejidad en comparación con las normativas internas.

En consecuencia, y como bien refiere Carbaño Vasco, la Hacienda Pública no puede permanecer al margen de la globalización y responde frente a la misma con procesos de armonización fiscal, pero no únicamente a través de dichos procedimientos sino que, además, para dar respuesta a los distintos supuestos que se plantean en la actividad empresarial o en las relaciones intracomunitarias, surgen los Convenios internacionales para evitar la Doble Imposición, así como una regulación interna de cada Estado mucho más detallada¹.

En este punto, y desde el marco de las relaciones entre Estados, la OCDE plantea un Modelo de Convenio que se caracteriza por el fomento de la inversión, el intercambio de información, el principio de no discriminación y el principio de seguridad jurídica.

Así, cuando hablamos de tributación internacional, necesariamente, nos referimos a las relaciones económicas internacionales que requieren de regulación mediante un conjunto de principios y normas que tratan de determinar la competencia a la hora de gravar los hechos imponible derivados de dichas relaciones, atendiendo al conjunto de los sistemas fiscales que resultarían, en su caso, de aplicación.

Así, los principios que regulan la fiscalidad internacional se conocen, sobre todo, por el relativo a evitar la doble imposición, figura definida por Rubio Guerrero, el cual nos remite a una definición tradicional, como *“aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto, y por el mismo periodo. En líneas generales, la atención se ha centrado en la diferenciación entre dos tipos básicos de doble imposición: la jurídica (cuando es una misma persona la que resulta gravada*

¹ CARBAÑO VASCO, D., “Hacienda Pública y Globalización”, Crónica Tributaria, núm. 123/2007, pág. 48.

*más de una vez por el mismo concepto y periodo) y la económica (si la doble imposición afecta a dos personas diferentes por la misma renta o patrimonio)*². Así, esta doble imposición se hace efectiva cuando dos Estados diferentes pretenden gravar, en un mismo ejercicio fiscal, un mismo hecho imponible que afecta a un mismo contribuyente.

Vinculado a la doble imposición internacional, pero independiente a su vez de la misma, no debemos perder de vista el principio de asignación impositiva internacional, también conocida como sujeción fiscal, que se materializan en el principio personalista y el principio de territorialidad.

Así, mientras que el principio personalista atiende a la modalidad de la residencia y de la nacionalidad, en tanto la tributación se genera por la residencia o nacionalidad del contribuyente, con independencia de la localización de la fuente de la renta, el principio de territorialidad³ establece la sujeción en base a la localización de la fuente, independientemente de que el obligado tributario sea o no residente del país en cuestión.

En definitiva, debemos señalar que en la práctica fiscal, a menudo, se combinan ambos principios⁴, adquiriendo preferencia el criterio de la territorialidad frente al de residencia, debiendo solventarse el problema de la doble imposición internacional, si bien las posibles soluciones se hacen más complejas cuando nos encontramos ante la falta de reciprocidad en las relaciones tributarias entre los países implicados.

En un entorno de globalización económica, surgen numerosas cuestiones de compleja resolución a las que tanto los ciudadanos como los Estados deben responder. Una de estas interrogaciones es la relacionada con la tributación de todos aquellos trabajadores que, a consecuencia de un proceso de internacionalización de las empresas en las que desarrollan su actividad laboral, son desplazadas fuera del territorio español para desempeñar sus funciones.

Ante dicha situación de internacionalización, los Estados se ven abocados a favorecer la entrada y, así mismo, la salida de capital humano, siendo dicho factor inherente al fenómeno de la globalización y, para ello, cada país diseña, acorde a la forma más apropiada para dar respuesta en su economía interna, la regulación fiscal de estos trabajadores.

² RUBIO GUERRERO, J.J., "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", Manual de fiscalidad internacional, 3ª Edición, Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 80.

³ También llamado "principio de fuente u origen de la renta".

⁴ RUBIO GUERRERO, J.J., "Tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica", *op. cit.*, pág. 79.

De este modo, y en líneas generales, lo que los Estados pretenden es fomentar dicha entrada y salida de capital humano a través de medidas fiscales atractivas para, a su vez, optimizar la creciente competencia⁵.

Adelantando la relevancia en España del flujo de trabajadores residentes en nuestro país que se trasladan al extranjero y la relevancia, en consecuencia, del régimen fiscal de estas personas, vislumbramos necesario dar respuesta a todos los interrogantes que plantean en nuestra normativa fiscal dichos desplazamientos.

El primer punto que resulta lógico aclarar es el relativo al concepto de sujeto pasivo, para lo cual dan respuesta los artículos 8 y 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y los cuales establecen que, la consideración como tal, puede encuadrarse bien por una obligación personal, bien por una obligación real⁶. Por ende, serán sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) todas aquellas personas que tengan residencia fiscal en España u obtengan rendimientos en el país. Tras un primer análisis, dicha cuestión parece sencilla de aplicar y resolver, si bien la controversia surge cuando dichos trabajadores desplazados ostentan la residencia fiscal en un país y perciben los rendimientos del trabajo en otro Estado distinto al de su residencia pues, ante dicho paradigma, serán dos los Estados los que pretendan ejercer su soberanía fiscal para gravar unas mismas rentas del contribuyente. En estos supuestos, la respuesta radica en acudir a lo previsto en el Convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre los Estados para precisar cuál de los dos países debe tributar por dichos rendimientos. Sin embargo, esta respuesta no la encontramos en todos los casos objeto de análisis, en tanto no todos los países tienen suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición.

Hecho el deslinde, podemos adelantar la estructura del presente trabajo, en cuya primera parte nos hemos centrado en realizar una breve aproximación al artículo 7.p) de la LIRPF, a través del propio concepto de trabajador expatriado, su evolución normativa, sus fines y fundamentos, el ámbito subjetivo de la exención, el ámbito objetivo de la misma y las retenciones aplicadas a dichos trabajadores. En la segunda parte del trabajo, trataremos el régimen de excesos, aplicable a aquellos rendimientos del trabajo sujetos a tributación en España y obtenidos por trabajadores cuya residencia fiscal radica en España. No menos importante es el análisis que llevaremos a cabo, en

⁵ GONZALEZ MARTINEZ, J.A y ORTEGA GIMÉNEZ, A., *Gestión de trabajadores expatriados*.

Cuestiones básicas jurídico-laborales, fiscales y de recursos humanos. Copyright, Madrid, 2011, pág. 3.

⁶ PÉREZ ROYO, F. (director) GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I; ESCRIBANO, F.: CUBERO TRUYO, A.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2012, págs. 109-110.

el último capítulo, acerca de la posible confluencia del artículo 7.p) de la LIRPF con el régimen de trabajadores transfronterizos.

Finalmente, expondremos las conclusiones a las que hemos llegado una vez realizado nuestro estudio.

CAPÍTULO I.- EL RÉGIMEN DE LOS EXPATRIADOS EN LA LEY DEL IRPF: LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7.P)

1. Concepto de trabajador expatriado

La expresión “expatriado” se utiliza para hacer referencia a aquellos trabajadores que se desplazan al extranjero para desarrollar su actividad laboral. Dicho concepto puede variar dependiendo de la rama del derecho en la que nos encontremos, si bien todas las definiciones ostentan la misma nota básica que determina su característica principal, esto es, el trabajo realizado en el extranjero.

De este modo, el artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores delimita el término “desplazamiento” y lo vincula a la facultad de la empresa para imponer a sus empleados, siempre que las circunstancias concurrentes así lo exigiesen y existiese justa causa para ello, un traslado. Dicho desplazamiento, para ser entendido como tal, exige el cambio de residencia habitual, bien por la nota de lejanía del lugar de residencia o bien por la duración del desplazamiento. Así mismo, el señalado traslado se puede hacer efectivo a otro centro de la misma mercantil, a otra empresa englobada dentro del grupo de empresas para la que presta sus servicios o incluso a una no vinculada. En materia laboral, el desplazamiento está limitado a una duración máxima de doce meses dentro de un periodo de tres años y, en dicho campo, si se supera dicho periodo, distinguen entre desplazamiento y traslado. Para la legislación laboral, el “traslado”, cuya regulación está prevista en el artículo 40.1 del Estatuto de los Trabajadores, es la facultad que ostenta la empresa, cuando existen motivos económicos, técnicos, organizativos o de producción y cuya nota característica es la voluntad de permanencia, para desplazar al trabajador a otro centro de trabajo. Dichos traslados tienen una peculiaridad, respecto a los desplazamientos, y es que únicamente pueden realizarse a centros de trabajo de la misma empresa.

¿Qué causa puede motivar el desplazamiento de un trabajador? Pues como ya apuntamos, el fundamento del desplazamiento puede ser muy variado, en aras a dicho fin último de la internacionalización del capital humano y, consiguientemente, la

optimización de la competitividad de la empresa pero, entre las causas más frecuentes encontramos el know how o transferencia de conocimientos y la dirección y coordinación de procesos de expansión de sociedades.

En íntima relación con las libertades comunitarias de movilidad de capitales y personas, España trata de fomentar el desplazamiento de los trabajadores a través de políticas fiscales de aplicación a los rendimientos de trabajo de estos expatriados, que se concretan en un menor coste en el abono de impuestos mediante incentivos fiscales⁷.

No obstante, el concepto de expatriado genera disyuntivas en el ámbito de la residencia fiscal y de la tributación de los rendimientos del trabajo derivados del referido desplazamiento, en tanto dicha situación puede acarrear un cambio de residencia del trabajador y variar, con ello, el régimen fiscal aplicable, lo cual adelantamos puede forjar escenarios de total inseguridad jurídica.

2. Evolución normativa

En este epígrafe trataremos de analizar las disposiciones normativas que regularon la exención en la legislación tributaria española a lo largo de los años hasta la actualidad, con el propósito de examinar la evolución de la figura, así como su integración en cada período legislativo, con la finalidad de extraer la esencia de la conducta que el legislador quiso establecer como base del supuesto objeto de exención.

2.1. Redacción original de la exención

El artículo 7.p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias preveía que *“los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto”* y, con ello, instauraba un régimen de exención para los rendimientos del trabajo originados por servicios proporcionados, efectivamente, en el extranjero en las actividades laborales que se llevasen a cabo para empresa o establecimiento permanente radicado fuera del territorio español. Se requería, a mayores, que concurriese una tributación efectiva en el país de la fuente por medio de un impuesto de naturaleza idéntica o similar. Por otra parte, el Reglamento por el que se desarrollaba

⁷ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores” en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2007, pág. 799.

dicha Ley limitaba, en su artículo 5, dicha exención a la cuantía de hasta 3.500.000 pesetas⁸ y formulaba la incompatibilidad con el régimen de excesos.

La introducción de esta exención respondía, según un sector de la doctrina⁹, a la necesidad de amparar la competitividad de las mercantiles españolas en el mercado exterior¹⁰. No obstante, otros autores matizaron dicha afirmación al prever que la referida disposición resulta aplicable con independencia de que dichas empresas sean o no de nacionalidad española pues, de ser así, dicho extremo sería contrario a los principios de libre circulación de personas y libertad de establecimiento¹¹. Por ende, la finalidad del mismo entienden que se concretaría en la internacionalización del capital humano, a través de la reducción de la carga fiscal de los trabajadores desplazados en el extranjero y con residencia fiscal en España¹².

En resumen, aprecian que la finalidad del legislador era incentivar el desplazamiento del trabajador español cualificado¹³ para, con ello, fomentar la internacionalización, incluso, de la propia empresa española¹⁴.

2.2. Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio

El Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa modificaba la redacción original y establecía que *“con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley, la letra p) del artículo 7 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, queda redactada como sigue:*

⁸ A día de hoy, 21.000 euros.

⁹ En este sentido, DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M., “Tributación en España de los trabajadores desplazados” en el libro colectivo dirigido por RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A., *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003, pág. 135. CORDÓN EZQUERRO, T., “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, IEF, Madrid, 2005, pág. 167. GARCÍA CARRETERO, B., *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, AEDAF, Madrid, pág. 108.

¹⁰ En esta línea, la RDGT número 1685/2005, de 5 de agosto.

¹¹ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUÍZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 126/2008, pág. 93.

¹² Todo ello, de forma indirecta, beneficia la competitividad de las empresas. Dicho matiz lo respaldan autores como DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M., “Tributación en España de los trabajadores desplazados”, *op. cit.*, pág. 144.

¹³ GARCÍA CARRETERO, B., *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía nº 1, AEAF, Madrid, 2006, pág. 106.

¹⁴ RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, II, 2005, págs. 87 y 88.

«p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

- 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales (60.101,21 euros). Reglamentariamente podrá modificarse dicho importe.

La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) del Reglamento de este Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”, lo cual suponía la supresión del anterior requisito de existencia de tributación efectiva y, a su vez, el incremento del límite cuantitativo de la exención, la cual se concretaba en 10.000.000 pesetas¹⁵. No obstante, mantenía la incompatibilidad con el régimen de excesos.

Así, respecto de la regulación anterior, se materializaba el requisito de la realización del trabajo para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero y, a su vez, restringía a aquellos países que, reglamentariamente, hubiesen sido calificados de paraíso fiscal, extremos que en la anterior redacción del precepto no encontrábamos.

2.3. Real Decreto 579/2001, de 1 de junio

El Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en materia de exenciones, rendimientos del trabajo y actividades económicas, obligación de declarar y retenciones, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones¹⁶.

¹⁵ Hoy en día, 60.101,21 euros.

¹⁶ Posteriormente, dicho extremo fue incorporado en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Con este Real Decreto se dispuso la aplicación de la exención a supuestos de prestación de trabajo a entidades no residentes en España.

2.4. La actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre

En último término, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio restringe el ámbito de aplicación de la exención y la nueva redacción del artículo 7.p) termina disponiendo que *“Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:*

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero 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 país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

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

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”

Por ende, la exención resultará de aplicación a aquellas retribuciones devengadas durante la estancia en el extranjero del trabajador, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

Esta Ley se encuentra desarrollada por el 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 Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero que, en su artículo 6, dispone que *“1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:*

(...) La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año. (...)”

Esta restricción operada por la última reforma ha sido criticada por gran parte de la doctrina académica al considerar que la configuración de la misma suponía una lesión palmaria a los principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico e, incluso, de las disposiciones de ámbito comunitario, y carecía de fundamento jurídico alguno de acuerdo con la ratio de la norma¹⁷.

Dicha crítica se concretaba en la limitación impuesta de la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición internacional firmado entre el Estado de fuente y España, lo cual suponía, por un lado, que la propia Ley, de forma subjetiva, discriminaba la aplicación del artículo a determinados colectivos por no trabajar en un país que ostentase Convenio con España y, por otro lado, restringía el derecho fundamental recogido en el artículo 24 de nuestra Constitución Española al no permitir la aportación de cualquier medio de prueba válido en Derecho distinto de la acreditación de la existencia de Convenio¹⁸.

¹⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUÍZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 92.

¹⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUÍZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 93.

A su vez, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mantiene que las disposiciones previstas en los ordenamientos internos de los Estados, en aras a hacer frente a abusos de derecho, deben respetar el principio de proporcionalidad¹⁹.

En conclusión, vislumbramos imprescindible hacer referencia a que la redacción originaria del precepto exigía que en el país de destino se tributase, efectivamente, por dichos rendimientos del trabajo obtenidos pero, ya en la redacción introducida por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, se flexibilizaba dicho requisito y se exigía, únicamente, que existiese un impuesto semejante, no requiriendo la efectiva tributación del sujeto.

3. Fines y fundamento de la exención

La globalización económica conllevó, a su vez, la internacionalización de los mercados y relaciones mercantiles. La toma de posesión de dicha situación avanzó la adopción de medidas, por parte de los Estados, en aras a acomodar la economía interna al nuevo panorama internacional. Dichas cuestiones supusieron, entre otras, los desplazamientos internacionales de los trabajadores, lo cual, concretamente en el caso de España, ha sido fomentado por el legislador para mejorar la competitividad de las empresas, adoptando mecanismos que contribuyesen a la mejora de los procesos de internacionalización. Con ello, trataba de favorecer, de forma indirecta y a través de la reducción del coste económico de la “expatriación” o desplazamiento al extranjero de los trabajadores, a aquellas empresas españolas que se encontrasen inmersas en los citados procesos de internacionalización, mediante una bonificación fiscal sobre la renta de tales trabajadores. Esta exención se ha incluido, en consecuencia, en la política de gasto relativa a “Comercio, Turismo y PYMES”²⁰.

Así, los sujetos beneficiados por dicho incentivo fiscal se concretan en aquellos trabajadores, residentes fiscales españoles, que se trasladan al extranjero para desarrollar su actividad laboral durante días, semanas, meses o incluso años y el referido incentivo afecta a los rendimientos del trabajo obtenidos por dichos sujetos durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales y siempre que cumplan una serie de condiciones.

¹⁹ La STJCE C-451/05, de 11 de octubre de 2007, señaló que la norma española podría vulnerar las disposiciones comunitarias si restringe la aplicación de la exención contenida en el apartado p) del artículo 7 LIRPF a la existencia de Convenio entre España y el Estado comunitario de la fuente.

²⁰ Así consta en el presupuesto de Beneficios fiscales de año 2018.

A la vista de este estudio, nos encontramos con una exención de carácter extrafiscal, lo cual adelantamos podría contravenir el principio de igualdad tributaria.

Adecuándonos a la finalidad principal de la exención prevista por el legislador y la manifestada, a su vez, por la Dirección General de Tributos, la cual se concreta en favorecer, en el plano fiscal, la movilidad, fuera del territorio español, de los trabajadores residentes en España y mejorar, con ello, la propia competitividad de las empresas españolas, cabe apreciar que resulta, cuanto menos, una contradicción el hecho de atribuir el fin de la exención a la internacionalización del capital humano con la imposición de los requisitos previstos en la redacción del propio precepto²¹.

Dicha apreciación se sustenta en el hecho de que la internacionalización del capital humano comprende la formación laboral en el extranjero del trabajador desplazado que, en el futuro, revertirá en España²² con ocasión de su retorno lo que, a su vez, provoca un desarrollo más eficiente²³ de la actividad empresarial.

A este respecto, resulta relevante destacar que dicha internacionalización del capital humano genera mayor rendimiento cuando se lleva a cabo en Estados en vías de desarrollo o emergentes y, curiosamente, son estos países los que carecen, en general, de convenios suscritos para evitar la doble imposición internacional.

Cabe hacer mención, en este punto, de las repercusiones económicas que acarrea el régimen de la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF en España, para lo cual es ilustrativa la Memoria de Beneficios Fiscales, del año 2018 (último aprobado), de los Presupuestos Generales del Estado que, en su página 116, prevé que las personas desplazadas para realizar trabajos en el extranjero y que se beneficiaron de dicho régimen ascienden a 55.000, cuyo impacto económico en el Estado español suma la cuantía de 8,83 millones de euros. A continuación, aportamos la tabla a efectos aclaratorios:

²¹ Los cuales se concretan en la concurrencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga y en la existencia de un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI).

²² La Dirección General de Tributos, en su Consulta de 30 de diciembre de 2003, argumenta que la finalidad de la norma que nos ocupa es favorecer la competitividad de las empresas.

²³ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUÍZ GARIJO, M., "Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero", *op. cit.*, pág. 94.

D. Exenciones:	-	1.086,17	13,84%
D.1. Ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual	2.280	190,17	2,42%
D.2. Ganancias patrimoniales por mayores de 65 años ⁽⁸⁾	40.300	16,15	0,21%
D.3. Ganancias patrimoniales por inmuebles urbanos adquiridos de 12 mayo a 31 de diciembre de 2012	283	0,60	0,01%
D.4. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas ⁽⁹⁾	-	396,48	5,05%
D.5. Premios literarios, artísticos y científicos	410	0,90	0,01%
D.6. Pensiones de invalidez	872.000	203,50	2,59%
D.7. Prestaciones por actos de terrorismo	4.450	1,20	0,02%
D.8. Ayudas SIDA y hepatitis C	900	0,16	0,00%
D.9. Indemnizaciones por despido	775.000	70,68	0,90%
D.10. Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad y maternidad	1.400.000	122,40	1,56%
D.11. Pensiones de la Guerra Civil	2.100	0,92	0,01%
D.12. Gratificaciones por misiones internacionales	7.100	10,28	0,13%
D.13. Prestaciones por desempleo de pago único	100.000	8,18	0,10%
D.14. Ayudas económicas a deportistas	1.100	0,64	0,01%
D.15. Trabajos realizados en el extranjero	55.000	8,83	0,11%
D.16. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores	4.900	0,44	0,01%
D.17. Becas públicas	230.000	10,96	0,14%
D.18. Prestaciones por entierro o sepelio	125.000	0,27	0,00%
D.19. Prestaciones de sistemas de previsión social a favor de discapacitados	7.700	0,13	0,00%
D.20. Prestaciones económicas de dependencia	400.000	25,16	0,32%
D.21. Prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos	310.000	4,57	0,06%
D.22. Rendimientos derivados de patrimonios protegidos	35.000	0,34	0,00%
D.23. Rentas mínimas de inserción	250.000	7,99	0,102%
D.24. Ayudas a víctimas de delitos violentos	600	0,11	0,00%
D.25. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	2,25	0,03%
D.26. Rendimientos de Planes de Ahorro a Largo Plazo	417.117	1,23	0,02%
D.27. Rendimientos de tripulantes de determinados buques de pesca	894	1,63	0,02%
E. Operaciones financieras con bonificación	-	10,50	0,13%
TOTAL	-	7.846,45	100%

(1) Comprende los beneficios fiscales tanto de contribuyentes que presentan la declaración anual (efecto en sus cuotas) como de no declarantes (efecto sobre sus

Cuadro 15
PRESUPUESTO DE BENEFICIOS FISCALES PARA EL AÑO 2018,
CON DESGLOSE POR TRIBUTOS Y CONCEPTOS

Concepto	Importe (millones euros)	Estructura
1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	7.846,45	22,53%
a. Reducciones en la base imponible:	3.179,25	9,13%
1. Rendimientos del trabajo ⁽¹⁾	731,16	2,10%
2. Arrendamientos de viviendas	341,01	0,98%
3. Tributación conjunta	1.117,44	3,21%
4. Aportaciones a sistemas de previsión social	770,88	2,21%
5. Aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados	3,34	0,01%
6. Rendimientos de determinadas actividades económicas en estimación directa	14,33	0,04%
7. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva:	181,82	0,52%
7.1. Reducción de aplicación general	41,56	0,12%
7.2. Reducción de actividades no agrarias en Lorca	0,19	0,00%
7.3. Otras reducciones ⁽²⁾	140,07	0,40%
8. Rendimientos de nuevas actividades económicas en estimación directa	15,14	0,04%
9. Incentivos fiscales al mecenazgo ⁽³⁾	4,13	0,01%
b. Especialidades de las anualidades por alimentos	271,40	0,78%
c. Deducciones en la cuota:	3.299,13	9,47%
1. Inversión en vivienda habitual (régimen transitorio) ⁽⁴⁾	1.034,73	2,97%
2. Alquiler de la vivienda habitual (régimen transitorio) ⁽⁵⁾	64,38	0,18%
3. Actividades económicas	4,05	0,01%
4. Inversión en empresas de nueva o reciente creación	4,96	0,01%
5. Venta de bienes corporales producidos en Canarias	1,47	0,00%
6. Reserva de inversiones en Canarias	8,66	0,02%
7. Donativos	231,24	0,66%
8. Patrimonio histórico	0,08	0,00%
9. Rentas en Ceuta y Melilla	64,97	0,19%
10. Cuotas y aportaciones a partidos políticos	0,68	0,00%
11. Maternidad ⁽⁶⁾	781,81	2,24%
12. Familia numerosa o personas con discapacidad a cargo ⁽⁷⁾	1.102,10	3,16%
d. Exenciones:	1.086,17	3,12%
1. Ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual	190,17	0,55%
2. Ganancias patrimoniales por mayores de 65 años ⁽⁸⁾	16,15	0,05%
3. Ganancias patrimoniales por inmuebles urbanos adquiridos entre 12 mayo y 31 de diciembre de 2012	0,60	0,00%
4. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas ⁽⁹⁾	396,48	1,14%
5. Premios literarios, artísticos y científicos	0,90	0,00%
6. Pensiones de invalidez	203,50	0,58%
7. Prestaciones por actos de terrorismo	1,20	0,00%
8. Ayudas SIDA y hepatitis C	0,16	0,00%
9. Indemnizaciones por despido	70,68	0,20%
10. Prestaciones familiares por hijo a cargo, orfandad y maternidad	122,40	0,35%
11. Pensiones de la Guerra Civil	0,92	0,00%
12. Gratificaciones por misiones internacionales	10,28	0,03%
13. Prestaciones por desempleo de pago único	8,18	0,02%
14. Ayudas económicas a deportistas	0,64	0,00%
15. Trabajos realizados en el extranjero	8,83	0,03%
16. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores	0,44	0,00%
17. Becas públicas	10,96	0,03%
18. Prestaciones por entierro o sepelio	0,27	0,00%
19. Prestaciones de sistemas de previsión social a favor de discapacitados	0,13	0,00%
20. Prestaciones económicas de dependencia	25,16	0,07%
21. Prestaciones por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos	4,57	0,01%
22. Rendimientos derivados de patrimonios protegidos	0,34	0,00%
23. Rentas mínimas de inserción	7,99	0,02%
24. Ayudas a víctimas de delitos violentos	0,11	0,00%
25. Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	2,25	0,01%
26. Rendimientos de Planes de Ahorro a Largo Plazo	1,23	0,00%
27. Rendimientos de tripulantes de determinados buques de pesca	1,63	0,00%
e. Operaciones financieras con bonificación	10,50	0,03%

Continúa...

En el cuadro comparativo que se muestra a continuación puede comprobarse que en el año 2018 se ha producido una disminución del presupuesto de beneficios fiscales vinculado a este concepto respecto del año 2017 al haber pasado de 9.38 a 8.83 millones de euros, a pesar de que la partida de gasto destinada a Comercio, turismo y PYMES sí se ha incrementado, lo que crea ciertas dudas acerca de si se continúa con la apuesta por incentivar el régimen fiscal de los expatriados.

Cuadro 16
PRESUPUESTOS DE BENEFICIOS FISCALES PARA LOS AÑOS 2017 Y 2018,
CON DESGLOSE POR TRIBUTOS Y CONCEPTOS

Millones de euros

Concepto	PBF 2017	PBF 2018	Tasa 2018/17
1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	7.790,46	7.846,45	0,7%
15. Trabajos realizados en el extranjero	9,38	8,83	-5,9%
16. Acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores	0,43	0,44	2,3%

Cuadro 17
CLASIFICACIONES DE LOS BENEFICIOS FISCALES PARA LOS AÑOS 2017 Y 2018,
SEGÚN POLÍTICAS DE GASTO

Millones de euros

Política de gasto	PBF 2017	PBF 2018	Tasa 2018/17
1. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias	103,24	102,88	-0,3%
2. Política exterior	10,31	10,28	-0,3%
3. Pensiones	1.222,92	1.195,23	-2,3%
4. Otras prestaciones económicas	-	70,68	-
5. Servicios sociales y promoción social	4.335,88	4.736,83	9,2%
6. Fomento del empleo	618,49	800,63	29,4%
7. Desempleo	9,08	8,18	-9,9%
8. Acceso a la vivienda y fomento de la edificación	2.183,03	2.172,34	-0,5%
9. Sanidad	3.375,38	3.615,93	7,1%
10. Educación	1.320,76	1.483,72	12,3%
11. Cultura	411,89	603,69	46,6%
12. Agricultura, pesca y alimentación	4.693,94	4.990,15	6,3%
13. Industria y energía	38,48	89,76	133,3%
14. Comercio, turismo y PYMES	4.598,44	5.358,72	16,5%
15. Subvenciones al transporte	1.171,31	1.330,79	13,6%

Como procederemos a vislumbrar, seguidamente, la configuración de la exención se materializa de forma compleja, requiriendo para su aplicación la concurrencia de varios condicionantes.

4. Ámbito subjetivo de la exención

De conformidad con lo previsto en el artículo 8.1.a) de la LIRPF, la exención contenida en el precepto 7.p) del citado texto legal, resulta de aplicación a los contribuyentes “(...) *personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español*” que se desplacen a otro Estado para efectuar su actividad laboral por cuenta ajena.

No obstante, la misma no resulta aplicable si concurren una serie de requisitos que, a continuación, detallamos:

En primer lugar, si se trata de una persona con categoría de diplomática²⁴ o funcionaria de nacionalidad española, con residencia habitual en el extranjero²⁵. En este sentido, la Dirección General de Tributos (DGT) en su Consulta Vinculante 3000/2017, de 20 de noviembre aclara que *“El segundo requisito del art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF), - trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero-, no se cumple. Cuando el contribuyente, funcionario trabaja en un centro radicado en el extranjero perteneciente a un Ministerio español, al ser centro de titularidad del Estado del art. 7.1 RD 1027/1993 (Acción educativa en el exterior), no cabe entender que el contribuyente presta sus servicios para un establecimiento permanente radicado en el extranjero, ni tampoco para una empresa o entidad no residente, por lo que no resultará aplicable la exención del art. 7 p) Ley IRPF”*.

En segundo término, si el desplazamiento por el contribuyente de nacionalidad española se realiza a un paraíso fiscal²⁶.

Finalmente, y como regla general, si resultan ser trabajadores desplazados a territorio español en las condiciones del artículo 93 LIRPF²⁷. Si bien la regla general tiene excepciones y, por ende, los trabajadores previstos en el artículo 93 LIRPF no ostentan

²⁴ Véase al respecto, la Consulta Vinculante de la DGT 0744/2013, de 12 de marzo.

²⁵ De conformidad con los artículos 8.1.b) y 10 de la LIRPF.

²⁶ En virtud del artículo 8.2 de la LIRPF. Además, el propio artículo 7.p) descarta su aplicación a los contribuyentes trasladados a un paraíso fiscal.

²⁷ Dicha regla general tiene excepciones y, por ende, en algunos supuestos cabría la aplicación de la exención.

la condición de beneficiarios de la exención, pese a que se desplacen a territorio español, puesto que se establece como requisito que la prestación de los servicios se realice, de forma efectiva, en territorio español. No obstante, existen supuestos en los que sí cabría la aplicación del mismo atendiendo a la prestación efectiva del trabajo en el extranjero, siempre que se respete el límite de la cuantía de las retribuciones por este concepto, de conformidad con lo previsto en el artículo 13.1.c) de la LIRNR, cuya suma no debe superar el 15% del total de las prestaciones de trabajo percibidas en el devengo del año natural.

En supuestos similares se encontraría aquel trabajador que, en virtud de un contrato de trabajo, asuma funciones en otra empresa del grupo en el extranjero, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio y, en este caso, la suma total de la percepción por dicho concepto se eleva al 30%.

Finalmente, en aquellos supuestos en los que no pueda concretarse la cantidad relativa a las retribuciones que se corresponden con los trabajos realizados en el extranjero, el cálculo se determinará en función de los días que el trabajador ha permanecido en el extranjero.

Procede en este punto aclarar la cuestión de a qué trabajadores resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF. Pues bien, no únicamente resulta de aplicación a aquellos trabajadores por cuenta ajena que ostenten una relación laboral, sino también a aquellos otros por cuenta propia, en su condición de profesionales, que son contratados para la prestación de un servicio concreto y aquellos otros vinculados por relaciones de carácter especial.

En este sentido, es relevante comentar el reciente Auto del Tribunal Supremo, de 21 de febrero de 2020 (rec. 5596/2019), que admite a trámite dos cuestiones sobre las que deberá pronunciarse y las cuales se concretan en delimitar el alcance del enunciado *“rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero”* y sobre si los mismos se pueden aplicar a los rendimientos de dirección y control de la participación en consejos de administración de una filial en el extranjero, debiendo motivar si se consideran o no trabajos efectivos.

A este respecto, se adelantaba la Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 19 de febrero de 2020 (rec. 485/2017) y concluía que la naturaleza de la relación que vincule al trabajador con la entidad empleadora no puede constituir un elemento básico determinante para la aplicación de la exención y que dicha relación puede concretarse

en una de carácter laboral o también de carácter mercantil, sin que una u otra sea óbice para excluir la aplicación de dicha exención.

Entienden los magistrados que lo relevante en esta cuestión es que el contribuyente sea persona física residente en España y que realice un trabajo efectivo en el extranjero para una entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. De este modo, la Audiencia Nacional, en la citada Sentencia, arguye que la simple condición del contribuyente como miembro del Consejo de Administración de la entidad residente empleadora no es, por si solo, motivo suficiente para rechazar la aplicación de la exención, siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en la norma y, en concreto, se produzca una utilidad para la entidad destinataria por tratarse de operaciones intragrupo.

En este sentido, ya se pronunciaba la Sentencia del Tribunal Supremo 428/2019, de 28 de marzo de 2019 (rec. 3774/2017) cuando manifestaba que el artículo 7.p) de la LIRPF no delimitaba la naturaleza de los trabajos desempeñados ni, mucho menos, prohibía aquellos considerados de carácter de supervisión o coordinación.

En la misma línea, fallaba la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2011 (rec. 188/2009) respecto a la aplicación de la exención a los socios y directivos de una mercantil que ostentaban condición de miembros del Consejo de Administración y realizaban labores de supervisión y coordinación.

No obstante, dicha cuestión es objeto de controversia, no únicamente entre la doctrina académica sino, también, entre los jueces y magistrados. Así, en la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2019 analizada, se emite un voto particular, en el cual se interpreta la exención contenida en el artículo 7.p) con carácter restrictivo y se refiere que dicho beneficio fiscal, únicamente, resulta aplicable a los rendimientos del trabajo concretados en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, aquellos procedentes de una relación de carácter laboral o estatutaria y, por ende, con las notas que definen dichas relaciones y las cuales consisten en la ajenidad, remuneración, voluntariedad y dependencia, entendiendo que no concurren en los miembros de Consejos de Administración.

Así, el criterio de la Agencia Tributaria y de la Dirección General de Tributos para rechazar la aplicación de la exención en los supuestos de contribuyentes cuya condición es la de miembros del Consejo de Administración de la mercantil está respaldado en que la naturaleza de la relación no es laboral y no concurren en ella los requisitos de ajenidad y dependencia, entendiendo que dicha exención no se aplica a todos los

rendimientos del trabajo contenidos en el artículo 17 de la LIRPF sino, únicamente, a los comprendidos en el apartado 1º y a algunos del apartado 2º²⁸.

Así, no cabe discusión acerca del carácter mercantil que ostenta la relación que vincula a los miembros del Consejo de Administración con la empresa, a pesar de la consideración de las retribuciones de estos como rendimientos del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ende, la cuestión que se plantea y es objeto de discusión entre la doctrina académica es si la exención del artículo 7.p) de la LIRPF alcanza, únicamente, a los rendimientos de trabajo derivados de una relación de carácter laboral o estatutaria.

La figura de la exención, por parte de la Dirección General de Tributos, es objeto de una interpretación restrictiva, de conformidad con el artículo 14 de la Ley General Tributaria, el cual señala que *“no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*.

En este sentido recuerda RUIBAL PEREIRA que *“esto no significa que las normas que contienen exenciones tengan el carácter de privilegios”*²⁹ sino que *“a través de estas normas lo que se pretende es “o bien atemperarse al contenido de otras normas superiores insertas en el mismo ordenamiento o bien satisfacer el principio de igualdad ante el tributo”*³⁰.

Así se ha venido entendiendo por autores clásicos como VANONI para quien, aún reconociendo el carácter en cierto modo excepcional de estas normas, sin embargo considera que ello no es presupuesto para la aplicación de criterios interpretativos e integrativos específicos³¹. Lo cual supone, trasladando la idea a nuestro actual contexto legal que las normas reguladoras de exenciones deben interpretarse conforme a los mismos criterios que se establecen para cualquier norma de carácter tributario (art. 12 LGT)³², teniendo un lugar destacado el criterio teleológico³³.

²⁸ Relaciones laborales de carácter especial.

²⁹ RUIBAL PEREIRA, L., *Las prestaciones por maternidad en el IRPF: una reforma necesaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2018, p. 53.

³⁰ Esta es la postura defendida por Vanoni, que entiende que en estos casos se sustituyen los criterios generales de imposición por otros nuevos índices que permitan una valoración más exacta del principio de capacidad contributiva. Interpretación que en España han mantenido, entre otros, Rafael Calvo Ortega; Martín Queralt, J., “Estudio introductorio” a la obra de Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias*, IEF, Ministerio de Hacienda, 1973, p. 46.

³¹ Martín Queralt, J., “Estudio introductorio”, *op. cit.*, p. 46.

³² RUIBAL PEREIRA, L., *Las prestaciones por maternidad en el IRPF: una reforma necesaria*, *op. cit.*, p. 54.

³³ HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 239.

Por lo tanto, como señala CASAS AGUDO, “*el resultado interpretativo al que se llegue podrá ser, en su caso, tanto estricto o restringido como extensivo (lo que no viene expresamente coartado en el artículo 14 LGT)*”³⁴.

Por ello, concluye RUIBAL PEREIRA que “*cuando el legislador prevé que no debe utilizarse la analogía para extender una exención más allá de sus términos estrictos no está estableciendo una obligación de interpretación literal o gramatical del precepto que contiene la exención, pues interpretar conforme a sus “estrictos términos” no es equiparable a interpretar de conformidad con el “estricto tenor literal” del precepto, sino que los estrictos términos serán los que resulten de la aplicación al mismo de los distintos criterios interpretativos (literal, contexto, antecedentes, finalidad, etc.), con el único límite de no realizar un proceso de integración de la norma a través de la aplicación analógica*”³⁵.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo y la referida Sentencia de la Audiencia Nacional prevé que debe hacerse un análisis del incentivo fiscal contenido en el artículo 7.p) de la LIRPF y deducir que la pretensión o finalidad del mismo radica en la internacionalización del capital humano, concretando que dicho beneficio es para los trabajadores y no para las empresas. Otro punto importante que analiza la resolución es la no exigencia de existencia de dos mercantiles o entidades, sino que lo que requiere el precepto es la existencia de una persona física, residente en España, que preste servicios por cuenta ajena en una entidad no residente o en un establecimiento permanente radicado en el extranjero³⁶.

Además, si bien el precepto requiere que la destinataria de los trabajos efectivamente realizados sea, como se expuso, una entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, no exige en ningún caso que estos sean los únicos beneficiarios de dichos servicios y, de igual modo, tampoco delimita que el trabajador no pueda ser funcionario o no pueda estar en comisión de servicios.

Sin embargo, a este respecto, es ilustrativa la Consulta Vinculante de la DGT 2355/2017, de 18 de septiembre, que analiza el supuesto de un funcionario, profesor titular de una

³⁴ CASAS AGUDO, D., “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, coord. Sánchez Galiana, J.A., Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 28.

³⁵ RUIBAL PEREIRA, L., *Las prestaciones por maternidad en el IRPF: una reforma necesaria*. op. cit., p. 55.

³⁶ Véase al respecto, la STS de 20 de octubre de 2016 (rec. 4786/2011).

universidad española, el cual se había desplazado a Reino Unido en el marco del Programa de Estancias de movilidad de profesores e investigadores en centros extranjeros de enseñanza superior e investigación. La DGT concluye que no resulta de aplicación el régimen del art. 7,p) con base en la siguiente argumentación:

“La Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (BOE del día 24) dispone, en su artículo 40.4, que “las Universidades fomentarán la movilidad de su personal docente e investigador, con el fin de mejorar su formación y actividad investigadora, a través de la concesión de los oportunos permisos y licencias, en el marco de la legislación estatal y autonómica aplicable y de acuerdo con las previsiones estatutarias consignadas al efecto”.

El Real Decreto 898/1985, de 30 de abril, sobre régimen del profesorado universitario (BOE de 19 de junio), dispone lo siguiente:

“Artículo 8. Licencias a efectos de docencia e investigación.

1. Las Universidades podrán conceder licencias por estudios a sus profesores para realizar actividades docentes o investigadoras vinculadas a una Universidad, institución o centro, nacional o extranjero, de acuerdo con los requisitos y con la duración establecidos en sus estatutos, en el marco de las disponibilidades presupuestarias. (...).”

En consecuencia, las retribuciones que el consultante percibió de la universidad española durante su período de licencia por estudios e investigación no pueden considerarse retribuciones correspondientes a trabajos realizados en el extranjero para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, por lo que no les resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF”.

La lectura de la escueta argumentación contenida en la contestación a la consulta planteada nos permite comprobar que la Administración ha descartado la aplicación del régimen basándose, exclusivamente, en la posibilidad que existe para los profesores de que la Universidad conceda licencias de estudios, sin entrar a analizar, por ejemplo, si estos reciben una remuneración por parte de la Universidad de destino o si la licencia comporta la realización de alguna actividad vinculada a su profesión docente o investigadora.

5. Ámbito objetivo de la exención

La exención a analizar se configura de forma compleja, requiriéndose para su aplicación la concurrencia de una serie de condicionantes que procedemos a analizar.

5.1. Requisitos cualitativos

5.1.1. Determinación de la residencia fiscal en España

La residencia se erige como figura esencial en el ámbito del derecho tributario, en tanto determina, por regla general, la sujeción o no de un contribuyente a una concreta norma tributaria.

No obstante, desde la perspectiva jurídica, el mayor problema que suscita que la residencia sea el criterio al que acuden la mayor parte de los Estados para establecer la sujeción a la norma tributaria es la falta de delimitación del concepto de residencia y, con ello, la necesidad de acudir para su concreción a los requisitos configurados como determinantes en el artículo 9 de la LIRPF.

Uno de los aspectos fundamentales para determinar la aplicación o no de la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF es la consideración del trabajador como residente fiscal en España, en aras a la percepción de los rendimientos del trabajo por su desplazamiento.

Así, se trata de trabajadores que son desplazados al extranjero para efectuar una actividad laboral pero que, por ello, no pierden su condición de residentes en España a efectos fiscales. Por ende, dicho desplazamiento no debe conllevar, en ningún caso, la pérdida de la residencia fiscal, sin perjuicio de que no exista, en la redacción de la exención, disposición expresa de que el contribuyente ha de ser residente fiscal español³⁷.

En este sentido, y de conformidad con el artículo 9³⁸ de la citada Ley, el cual prevé las circunstancias que han de concurrir para que una persona física sea considerada

³⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUÍZ GARIJO, M., "Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero", *op. cit.*, pág. 96.

³⁸ El cual dispone que "1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de

residente habitual en España y, con ello, residente fiscal española, ha de acreditarse la concurrencia de alguno de los puntos de conexión.

En la práctica, se plantean multitud de supuestos conflictivos derivados de la numerosa casuística en la aplicación de la exención, en tanto a la acreditación del carácter esporádico en la duración del traslado, los vínculos económicos del trabajador o el desplazamiento o no de toda la familia³⁹.

No debe pasar desapercibido el hecho de considerar residente en España a un trabajador desplazado con base en uno de los puntos de conexión recogidos en el citado artículo 9 de la LIRPF en cuanto a que dicha condición de residente puede ser invocada, a su vez, por el Estado de destino con base en otro punto de conexión. Para solventar dicha circunstancia deberá acudirse a lo previsto en el Convenio suscrito entre ambos Estados para evitar la doble imposición⁴⁰ y, así mismo, a las tie-breaker rules que en ellos se contengan⁴¹, siempre y cuando exista un CDI firmado entre ambos Estados.

Así, de conformidad con los artículos 5 a 23⁴² de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI), cuando se determine que el contribuyente ostenta la residencia fiscal de otro Estado, la Administración tributaria española debe tratar a dicho contribuyente como “no residente” a los efectos de los impuestos amparados por dicho Convenio.

5.1.1.1. La permanencia territorial en España durante más de 183 días del año natural⁴³

El primer criterio que utiliza la norma española para considerar residente a un contribuyente se basa, por lo tanto, en la presencia física del contribuyente en España y dicha presencia se concreta en un periodo de más de 183 días del año natural.

colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

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

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”

³⁹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, 2010, pág. 114.

⁴⁰ A este respecto, se pronuncia la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 3 de febrero de 1993.

⁴¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 116.

⁴² Los cuales regulan la distribución del poder tributario.

⁴³ En los supuestos en los que el desplazamiento al extranjero sea por duración inferior al año.

Si estudiamos, detenidamente, las distintas redacciones del artículo, con las modificaciones operadas a lo largo de los años, podemos vislumbrar que desde el primer momento la permanencia fue tratada como criterio determinante de la residencia. En este sentido, el artículo 111.1.a) de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, refiere personas que tengan su domicilio o residencia habitual en territorio nacional, entendida esta como la permanencia por más de seis meses, durante un año natural, en el territorio de la nación, de conformidad con el apartado 2º del citado artículo 111.

En consecuencia, en España dicho cómputo se realiza por años naturales completos (que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español), esto es, desde el día 1 de enero hasta el día 31 de diciembre, pues la normativa de aplicación no reconoce la modificación de la residencia como fundamento para finalizar un determinado periodo impositivo. Por ende, dicha circunstancia determina que los ejercicios fiscales no puedan dividirse a efectos de determinar la residencia y, con ello, una persona que ostente la residencia fiscal española tendrá dicha consideración durante todo el ejercicio impositivo, con independencia de sus circunstancias personales.

En este sentido, y como bien explica VELÁZQUEZ CUETO, se entiende por residente cualquier persona física que traslade su residencia a España antes del 1 de julio o bien se desplace fuera del territorio español después del 2 de julio⁴⁴.

Dicho periodo de más de 183 días del año natural constituye el criterio de permanencia, el cual se determinará computando las ausencias esporádicas, excepto en los supuestos de que el administrado acredite que ostenta la residencia fiscal de otro Estado. Desde los inicios se ha dispuesto que para el cómputo del periodo de permanencia no se tendrían en cuenta las ausencias. Dicho concepto ha ido evolucionando y a él se ha añadido el término “temporales” que, finalmente, pasó a determinarse como “esporádicas”. Dicha permanencia del término en los cambios normativos identifica la voluntad del legislador.

Para determinar qué debemos entender por ausencias esporádicas, en tanto juegan un papel fundamental en la determinación de la residencia⁴⁵ y no existe definición alguna⁴⁶

⁴⁴ VELÁZQUEZ CUETO, F. “La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos.”, *Cuadernos de Formación*, IEF, núm. 17/12, Madrid, 2012, pág.196.

⁴⁵ Actuando como complemento del criterio de permanencia.

⁴⁶ No se delimita la figura de “ausencia esporádica” en el ámbito temporal.

en la normativa de aplicación, nos vemos obligados a acudir a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo⁴⁷, si bien, previamente, realizaremos un repaso sobre las distintas opiniones doctrinales al respecto.

Repasando la finalidad de aplicación del método de los días de presencia física, matiza SIMÓN ACOSTA que, a dicho criterio a priori objetivo, se le añade uno subjetivo relativo al cómputo de las ausencias esporádicas⁴⁸.

Así, dichas ausencias esporádicas, por lo general, solo se demostrarán a través de indicios, presunciones o pruebas indirectas, lo cual genera incertidumbre y complicaciones en torno a su aplicación a efectos del cómputo del criterio de permanencia⁴⁹.

Manifiesta GARCÍA CARRETERO que *“la existencia de una definición legal de la ausencia esporádica solucionaría esos problemas y, mientras tanto, la interpretación de esta figura desde una perspectiva lo más objetiva posible será, desde nuestro punto de vista (...) la mejor opción teniendo en cuenta, además, la imprevisibilidad actual de la propia circunstancia objetiva de la residencia debido a la movilidad geográfica constante en un mercado globalizado como el nuestro”*⁵⁰.

Algún sector doctrinal, analizando pormenorizadamente el elemento temporal de dichas ausencias se adelantó a definir las como de *“duración interrumpida, muy breve en el tiempo, aun cuando el número de tales ausencias sea elevado a lo largo del año”*⁵¹

Otros de ellos, priorizando el elemento de la intención, las definían como *“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”*⁵².

⁴⁷ Sentencias de 28 de noviembre de 2017 (RJ 2017/5164) y de 18 de enero de 2018 (RJ 2018/170)

⁴⁸ SIMÓN ACOSTA, E., “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 917, 2016, pág. 5.

⁴⁹ LANASPA SANJUAN, S., “La prueba de las ausencias no esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 164, 2017, pág. 141.

⁵⁰ GARCÍA CARRETERO, B., “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2018, Aranzadi, pág. 3.

⁵¹ 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. Al respecto de trabajadores que prestan servicios para empresas con centros de trabajo móviles.

⁵² SIMÓN ACOSTA, E., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 126.

Un tercer sector doctrinal aúna ambos elementos y deduce que las ausencias esporádicas “se caracterizan por su brevedad, por ser ocasionales (...) y por la subsistencia en las mismas del ánimo de retornar”⁵³.

Retomando el tema de la prueba, cabe señalar que, en un primer momento, únicamente resultaba válido el certificado emitido por la Autoridad Fiscal competente, en aras a acreditar dicha permanencia pero, la reciente jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo ha venido a concretar que no se trata de “definir de modo abstracto y potencialmente universal conceptos jurídicamente abiertos como el de residencia habitual, permanencia o ausencias esporádicas”⁵⁴ sino de “evitar que una interpretación extensiva del precepto haga inviable toda posible exclusión de la residencia habitual”⁵⁵.

La Sentencia del Tribunal Supremo 1850/2017, de 28 de noviembre, analiza el concepto en supuestos de becas de estudios que llevan aparejada una permanencia en el extranjero superior a los 183 días, concretamente, determina los extremos de si la permanencia de una persona en el extranjero durante un periodo superior a 183 días en el cómputo del año natural derivada del disfrute de una beca, en aras a concretar su residencia habitual en España, debe estimarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de la LIRPF, si el concepto de “ausencias esporádicas” debe reputarse afín a un elemento volitivo que priorice la voluntad del obligado tributario de retornar o, por el contrario, a un elemento objetivo ponderado en la duración de la permanencia en el extranjero y, en último término, si la atención de las citadas “ausencias esporádicas” como periodo de permanencia en nuestro país demanda la acreditación de la residencia fiscal en otros países o dicho requerimiento solo aplica cuando el país de destino es considerado paraíso fiscal⁵⁶.

La referida Sentencia, en su Fundamento Jurídico Tercero⁵⁷, sustenta que la ausencia prolongada no puede considerarse de esporádica y, dicha ausencia se entiende duradera cuando el periodo supera los 183 días, en tanto que, de otro modo, resultaría un sinsentido vincular la residencia habitual a la permanencia en España, pues dicha

⁵³ MARTÍNEZ CHAMORRO, M., “La residencia habitual en el Nuevo IRPF”, *Su Dinero*, núm. 165, 1999, pág. 1.

⁵⁴ STS 1850/2017, de 28 de noviembre (RJ 2017/5164).

⁵⁵ STS 1850/2017, de 28 de noviembre (RJ 2017/5164).

⁵⁶ RUIBAL PEREIRA, L., “La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF. Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017” CEF, núm. 419, febrero 2018, págs. 157 a 164.

⁵⁷ El cual prevé que “la ley española, unilateralmente, no puede ser interpretada de modo que imponga expansivamente un modelo de tributación personal que favorezca la eventual colisión o conflicto con el que establezcan otros países cuya legislación esté basada en criterios semejantes de residencia habitual —a costa de los cuales se expandiría—, lo que significa que una interpretación extensiva, o más bien correctora, de la norma, por virtud de la cual se extienda la noción de residencia habitual más allá de donde alcance, naturalmente, la residencia efectiva, podría pugnar con las leyes de países en que el interesado pudiera residir de forma real, conforme a una norma semejante a la española”

permanencia no se completaría con la duración de las ausencias esporádicas. Por ende, mientras que la permanencia se configura como elemento principal, las ausencias esporádicas conforman el elemento de carácter accesorio, en tanto dan soporte y complementan el periodo exigido por la norma en aras a imputar la condición de residente fiscal⁵⁸.

En lo que respecta al elemento volitivo o de la intención, la referida Sentencia dictamina que, a pesar de que dicho elemento puede entenderse implícito en el propio artículo 9 de la LIRPF, la ausencia esporádica *“no depende de la exclusiva voluntad del contribuyente, sino que lo esporádico solo lo es cuando sucede de forma ocasional o aislada y por periodos de tiempo necesariamente breves”*, por lo que, si el periodo de ausencia neutraliza la propia regla contenida en el citado precepto, no deberá tenerse en cuenta la voluntad del contribuyente⁵⁹, pues supondría prescindir del requisito de la permanencia, término imprescindible del propio concepto de residencia habitual.

Abordando el análisis de la comentada Sentencia refiere RUIBAL PEREIRA que *“esto supone que la voluntad del legislador ha sido la de ir aquilatando cada vez más el concepto de ausencia que debe tenerse en cuenta en el cómputo del tiempo de permanencia en territorio español. Es decir, existe una clara tendencia en la evolución normativa a exigir la permanencia efectiva durante los 183 días en España y a reducir la duración temporal de aquellas ausencias que van a ser computables a efectos de residencia.”*⁶⁰

Por ende, el señalado concepto de “ausencia esporádica” se configura como un concepto jurídico indeterminado, lo cual impide que pueda otorgarse una respuesta general a la cuestión objeto de debate, si bien entendemos que corresponde a la Administración tributaria justificar, motivadamente, y no en virtud de presunciones, el carácter esporádico de la ausencia en los supuestos en los que el contribuyente permanezca más de 183 días en el extranjero⁶¹.

⁵⁸ RUIBAL PEREIRA, L., “La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF. Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017”, *op.cit.*, pág. 161.

⁵⁹ La referida Sentencia se pronuncia al respecto en el Fundamento Jurídico Quinto y manifiesta que *“carta de naturaleza a la voluntad del contribuyente, pues de un lado puede computar tales ausencias como tiempo efectivo o computable de permanencia en España, a fin de ser considerado como contribuyente; y, de otro, puede también mostrar su designio contrario, acogándose a la salvedad que el propio artículo prevé para excluir la operatividad de las ausencias esporádicas, mediante la acreditación de la residencia fiscal en otro país”*

⁶⁰ RUIBAL PEREIRA, L., “La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF. Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017”, *op.cit.*, pág. 162.

⁶¹ RUIBAL PEREIRA, L., “La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF. Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017”, *op.cit.*, pág. 163.

No obstante, para el cómputo de dicho periodo no se tendrán en cuenta las estancias temporales que resulten como consecuencia de obligaciones asumidas, a título gratuito y mediante convenio de colaboración, entre Administraciones españolas.

Para el supuesto de que dicho Estado sea considerado como paraíso fiscal, la Administración podrá requerir la acreditación de la permanencia en dicho Estado durante 183 días en el año natural.

Para dicha acreditación será admisible cualquier medio de prueba válido en Derecho, si bien, de conformidad con lo previsto en el artículo 8.2 de la LIRPF, en supuestos de cambio de residencia a favor de un país considerado como paraíso fiscal, el sujeto desplazado seguirá ostentando la condición de sujeto obligado por el IRPF español en el año en que se produzca el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes, ejemplo claro de norma antifraude que ha incluido el legislador español.

Si el desplazamiento del trabajador al extranjero superase el período previsto de 183 días no implicará, irreparablemente, la pérdida de residente español, pues existen otros puntos de conexión como el criterio del centro de intereses económicos o el de la vinculación familiar⁶². Y será precisamente en estos casos dónde puedan surgir conflictos de doble residencia fiscal entre el Estado de origen del trabajador desplazado y aquel en el que va a desarrollar el trabajo. Como analizaremos más adelante, en estos casos habrá que observar si existe firmado Convenio de doble imposición que nos permite resolver el conflicto de doble residencia conforme a los criterios contenidos en el art. 4.2 del MC OCDE (reiterado en la gran mayoría de los CDIs) y determinar si el trabajador puede seguir siendo considerado residente fiscal en España a efectos de poder acogerse a la exención del art. 7.p) de la Ley del IRPF.

Otra cuestión concerniente al tema de la determinación de la residencia fiscal ha surgido muy recientemente vinculada a la situación actual de crisis sanitaria derivada del Covid-19. En este contexto sanitario surgen días y problemas de carácter fiscal que también tiene su reflejo en el régimen objeto de este trabajo. En este sentido, surge la controversia de cómo realizar el cómputo de dichas ausencias esporádicas a efectos de determinar la residencia fiscal, en tanto a aquellos días que el obligado tributario ha tenido que permanecer en el país a causa del decreto de estado de alarma.

⁶² Véase al respecto la Consulta Vinculante de la DGT 0837/2016, de 2 de marzo, la cual analiza el supuesto de un trabajador desplazado por un periodo de tres años a Turquía y percibe su salario de la mercantil española, la cual posteriormente factura dicho servicio a la filial residente en Turquía.

Dicha cuestión la resuelve la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos 1983/2020, de 17 de junio, la cual analiza la situación de un matrimonio, cuya residencia fiscal radicaba en el Líbano y los cuales llegaron a España, en enero de 2020, para permanecer en el país durante tres meses. Dicha decisión se vio alterada cuando, declarado el estado de alarma, no pudieron retornar a su país hasta el mes de junio de 2020. Ante tales circunstancias, la Dirección General de Tributos entiende que el periodo de permanencia en España del matrimonio debe ser computado en su totalidad.

Por ende, la DGT no tiene en cuenta si dicha estancia se perpetua de forma voluntaria o involuntaria y computa todo el periodo que la persona permanece en nuestro país para determinar si existe o no la obligación de tributar en España.

En el supuesto analizado, la DGT arguye que el contribuyente ostenta residencia fiscal española si se cumple uno de los siguientes factores: que permanezca más de 183 días en el año natural en territorio español, computando ausencias esporádicas, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades e intereses económicos, de forma directa o indirecta o que se admita la presunción, la cual admite prueba en contrario, de que el obligado tributario tiene su residencia fiscal en España cuando, conforme a los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente o los hijos menores de edad que dependan de él.

En consecuencia, y cumpliendo el matrimonio libanés, objeto de estudio, la primera de las condiciones refiere, literalmente, la Consulta Vinculante que *“los días pasados por el matrimonio, debido al estado de alarma, se computarían, por lo que si permanecieran más de 183 días en territorio español en el año 2020, serían considerados contribuyentes del IRPF”*.

No obstante, la secretaría de la OCDE, en fecha 3 de abril de 2020, emitía un documento de recomendaciones⁶³ acerca de las directrices a seguir muy distintas, pues invitaba a evaluar el criterio de residencia fiscal sin perder de vista la imposición de la presencia en España debido a la crisis sanitaria derivada del Covid-19, es decir, que para el cómputo de dicha estancia, a efectos fiscales, se tuviese en cuenta que la situación de crisis sanitaria se constituye como causa de fuerza mayor. En resumen, pese a que el documento emitido por la OCDE no tiene carácter vinculante, se instaba a que las administraciones tributarias de los distintos países lo usasen como criterio interpretativo. Dicha recomendación fue respaldada por países como Estados Unidos, Australia, Reino Unido o Irlanda. Así, España en su primer pronunciamiento manifiesta un criterio

⁶³ Bajo el título de “Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis”

contrario a este, apartándose de las recomendaciones contenidas en el citado documento.

5.1.1.2. *La ubicación del centro de intereses económicos o núcleo principal radique en España, de forma directa o indirecta*⁶⁴

El segundo de los criterios utilizados por la norma interna española se centra en la búsqueda de vínculos económicos o familiares con España, lo cual resultará, normalmente, de aplicación cuando no haya podido determinarse la residencia conforme al criterio de permanencia. Si bien es cierto que el artículo 9 de la LIRPF⁶⁵, para la determinación de la residencia fiscal, sitúa al mismo nivel los criterios de núcleo principal de intereses económicos y periodo de permanencia al utilizar el vocablo “cualquiera”.

En aquellos casos en los que el trabajador permanezca durante un periodo amplio de tiempo en el extranjero, abarcando incluso la totalidad de varios periodos impositivos, ha de determinarse, por ejemplo, si cuenta con una vivienda permanente⁶⁶ o si, por el contrario, no la ostenta en ningún lugar concreto debido al cambio constante de centro de trabajo, aunque la actividad laboral se realice siempre en el extranjero.

En tales circunstancias, el sujeto desplazado puede obtener rentas, ostentar patrimonio o disfrutar de cualquier otra fuente económica en España por lo que, siempre que el alcance de estas supere a las percibidas por dicho sujeto en el extranjero, se entenderá que el trabajador es residente fiscal español⁶⁷.

La lectura de la Sentencia 202/2008, de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, de 30 de junio de 2010, resulta ilustrativa en este punto al anotar la ubicación de la residencia fiscal en España de un trabajador desplazado en Ginebra y que contaba con certificado de residencia fiscal en dicha ciudad. Así, el criterio de la Audiencia Nacional, por remisión a la Sentencia 3400/2001, del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, de fecha 4 de julio de 2006, fue que “del valor que alcanza su patrimonio situado en España se concluye que sigue radicando

⁶⁴ Cuando el desplazamiento al extranjero sea por duración superior al año.

⁶⁵ A su vez, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes remite a la Ley de IRPF para concretar la definición de la no residencia.

⁶⁶ A este respecto, se pronuncia la Consulta de la DGT V0258-07, de 9 de febrero que analiza la situación de un trabajador desplazado a Brasil por tiempo indefinido.

⁶⁷ CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág.1620.

en territorio español el núcleo de sus intereses económicos y de sus actividades empresariales”.

En este sentido, la DGT prevé en su Consulta V1944-05, de 30 de septiembre que *“dado que el trabajo se desarrolla en el extranjero pero no en una determinada localización sino en varios países su residencia familiar está en Madrid así como el centro de trabajo al cual está adscrito”.*

De igual forma la Resolución de la DGT, de fecha 16 de septiembre de 2012, a los efectos del artículo 4.2 de los Convenios para evitar la doble imposición, delimita el concepto de vivienda permanente y establece que *“es conveniente observar que el tener una vivienda permanente no implica la posesión de la misma, basta con que esté reservada para su uso con intención de permanencia. La vivienda puede ser considerada en todas sus modalidades: casa o apartamento propiedad del interesado o arrendados, habitación amueblada en alquiler, etc.”*⁶⁸

La controversia que suscita esta cuestión en este punto de conexión es la relativa a la prueba, pues dependerá de las condiciones particulares que ostente cada trabajador expatriado.

Más difícil será la prueba en los supuestos en los que el trabajador desplazado cuente con vivienda permanente en el extranjero y su núcleo principal de intereses económicos no pueda probarse. Surge aquí el planteamiento de utilizar el lugar de celebración del contrato de trabajo, por el cual el trabajador se desplaza al extranjero, para determinar su residencia en España⁶⁹. Se podría argumentar que la base de su actividad económica, en virtud de dicho contrato, sería el lugar de trabajo al que está adscrito, atendiendo a la ubicación de la empresa en nuestro país, sin que el desplazamiento al extranjero suponga la pérdida de la residencia con base en que dicha empresa es la responsable de abonarle los rendimientos obtenidos por su trabajo.

Cuestión distinta sería la de aquel trabajador contratado directamente por la empresa extranjera que pierde todo vínculo económico con España, no mediando el punto de conexión analizado que fundamente la tributación⁷⁰.

⁶⁸ Fiscalidad de No Residentes según la doctrina administrativa, Ciss, Valencia, 1995, pág. 281.

⁶⁹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 115.

⁷⁰ La Consulta de la DGT de 9 de febrero de 2007 no entra a valorar dicho escenario, sino que considera al trabajador residente español por el vínculo familiar, pues el cónyuge residió en España durante el periodo del desplazamiento al extranjero.

Para determinar el criterio del núcleo principal de intereses económicos se compara, de manera individual, cada interés económico y no de forma conjunta por localización territorial.

5.1.1.3. La residencia en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad

Salvo prueba en contrario, se presumirá que el administrado ostenta su residencia habitual en España cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad residan habitualmente en España.

Dicha circunstancia se tendrá en consideración con fecha de efectos 31 de diciembre o día del fallecimiento, en los supuestos en los que se produce el devengo adelantado del impuesto por dicho acontecimiento.

De igual modo, en aras a acreditar dichos condicionantes, serán admisibles cualesquiera pruebas válidas en Derecho, resultando la más relevante para desmontar la presunción, un certificado de residencia fiscal expedido por los órganos de la administración del otro Estado⁷¹.

Es relevante señalar que los requisitos previstos en el citado artículo 9 de la Ley del Impuesto resultan aplicables aun existiendo un Convenio para evitar la doble imposición⁷².

El conflicto se produce cuando dos Estados consideran a un mismo sujeto residente fiscal de sus correspondientes países y, en dicha condición, ambos pretender ejercer su soberanía fiscal sobre el trabajador. Para solucionar tal panorama será necesario acudir al artículo 4.2. del Modelo de Convenio de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOUDE) que establece la regla de desempate. Los criterios convenidos por este artículo para estipular el Estado de residencia de un trabajador son los siguientes:

En primer lugar, deberá atenderse a la ubicación donde el trabajador disponga de su vivienda permanente.

En segundo lugar, y para el supuesto de que dispusiese de dicha vivienda en ambos países, se acudirá a la determinación del mantenimiento de relaciones personales y

⁷¹ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., "Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores" *op.cit.*, pág. 802.

⁷² Las normas establecidas en los CDI únicamente resultarán aplicables en supuestos de doble residencia, para lo cual se establecen "normas de conflicto" para la determinación de la residencia fiscal.

económicas más estrechas, quiere esto decir, que será residente del Estado donde ostente el centro de intereses vitales.

De no resultar posible la determinación del centro de tales intereses, el sujeto será considerado residente del Estado en el que more.

En cuarto puesto, y si morase en ambos Estados o en ninguno, el trabajador será residente del Estado que sea nacional.

En último término, si el criterio de la nacionalidad no resultase de aplicación, serán las autoridades competentes de ambos países las encargadas de resolver el conflicto de común acuerdo.

A este respecto, el artículo 4, contenido en la mayoría de los Convenios de Doble Imposición (CDI) en los que España es parte, remite a la normativa interna de los Estados a fin de establecer los criterios para entender cumplido el requisito de la residencia fiscal.

No obstante, de entenderse que la aplicación del artículo 4.2 de los CDI no supone una determinación categórica de la residencia fiscal, el contribuyente podría ser considerado residente, a estos efectos, de ambos Estados, de conformidad con su normativa interna. En este sentido, pese a poder someterlo a tributación, la imposición deberá respetar los límites contenidos en el Convenio de aplicación y sus tie-breaker rules.

Podemos concluir, por lo tanto, que estudiado el alcance y configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) resulta criticable que no se regule, de manera específica, la situación de aplicación del artículo 7.p) LIRPF cuando concurriesen los requisitos previstos en el precepto y se considerase al contribuyente como residente fiscal de ambos Estados interactuando, por tanto, legislación interna con aplicación de CDI⁷³. Así lo han hecho otros países como Reino Unido, Suecia o Canadá regulando expresamente el tratamiento de dicha situación: la legislación británica y canadiense los considera como no residentes y la normativa sueca, por el contrario, como residentes.

⁷³ Véase al respecto, VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997, Ant.4, par. 13; BAKER, P., *Double Tax Conventions*, Sweet & Maxwell, London, 2004, pág. 4, B.02; STAHL, K., "Sweden: New Act on the Effects of tax treaty provisions on domestic law", *Intertax*, nº 11, 1996, págs. 434 y 435. ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 117.

5.1.2. Trabajadores impatriados que realizan trabajos en el extranjero

Los trabajadores llamados “impatriados” son aquellos que, habiéndose desplazado a trabajar a nuestro país en parte de un determinado ejercicio impositivo, adquieren la residencia fiscal española por aplicación del criterio de permanencia⁷⁴.

Algunos autores⁷⁵ excluyen a los impatriados del ámbito de aplicación del artículo 7.p) admitiéndolo, únicamente, cuando se produzcan ausencias esporádicas al extranjero y no se superen los límites cuantitativos previstos en el artículo 93 de la LIRPF.

Llegados a este punto, resulta relevante diferenciar dos situaciones distintas que pueden dar lugar a un análisis concreto. En primer lugar, la de aquel impatriado que se traslada a España en medio de un periodo impositivo y adquiere la residencia fiscal española en virtud del citado criterio de permanencia y que, durante el citado periodo impositivo también obtuvo parte de sus rendimientos del trabajo por haber desempeñado sus funciones en el extranjero. En este sentido, y para aquellos rendimientos del trabajo percibidos por la actividad laboral desarrollada en España, siempre que se cumplan los restantes requisitos, entendemos que resultaría aplicable el régimen de exención previsto en el artículo 7.p) de la LIRPF, a pesar de que dicha conclusión no la comparta parte de la doctrina académica, como ya se expuso.

En este supuesto, el trabajador que adquiere la residencia española podría optar por tributar, de acuerdo a su nueva condición de residente, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, de conformidad con la opción que le prevé el artículo 93 de la LIRPF.

Supuesto distinto sería la de aquel trabajador que, en los periodos impositivos posteriores a adquirir la residencia fiscal española decida aplicar la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF, cuya respuesta entendemos debe ser, igualmente, afirmativa y, a mayores, vislumbramos que sería de aplicación todo el contenido

⁷⁴ El régimen de los impatriados se regula en el artículo 93 de la LIRPF y las condiciones que deben concurrir son, dentro del aspecto subjetivo, que se trate de personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España y, dentro del aspecto objetivo, dicho desplazamiento a territorio español debe producirse como consecuencia de un contrato de trabajo, los trabajos deben realizarse efectivamente en España, dichos trabajos deben realizarse para una entidad residente en España o para un establecimiento permanente radicado en España de una entidad no residente en territorio español y los rendimientos del trabajo que se deriven de la relación laboral no deben estar exentos de tributación por el IRNR.

⁷⁵ Entre otros, CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUÍZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 95.

dispuesto a los expatriados como, por ejemplo, el cómputo de las ausencias esporádicas.

Volviendo al análisis del supuesto anterior, autores como ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO respaldan la aplicación de la exención a los trabajadores impatriados respecto de aquellas rentas obtenidas en el ejercicio que adquieren la residencia fiscal española⁷⁶ previamente al traslado a España⁷⁷ y siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en lo preceptuado por el citado artículo 7, letra p).

Dicha opinión doctrinal la respalda y argumenta ESPINOSA DE LOS MONTEROS cuando manifiesta que *“la incorporación de la letra p) al artículo 7 de la Ley del IRPF también pretende aumentar el grado de internacionalización de la economía española, haciendo de esta una economía ágil y moderna, capaz de atraer también capital humano como consecuencia de la inversión de capital extranjero en nuestro país. Por ello, creemos que salvo que el texto legal así lo estableciese, el art. 7, letra p), se debe aplicar tanto para los contribuyentes por este impuesto que desarrollen trabajos en el extranjero, como a aquellos que podríamos denominar “nuevos contribuyentes”, que ganan la residencia fiscal en nuestro país en un determinado año, por aquellos rendimientos obtenidos por los trabajos prestados en el extranjero en el año del cambio de residencia, siempre que se cumplan los restantes requisitos del art. 7.p)”*⁷⁸.

De este modo, nos encontraríamos, como se expuso, ante contribuyentes que optan por tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su condición de residentes españoles, y descartan la vía de la tributación por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, acogiéndose a lo prevenido por el artículo 93 de la LIRPF.

Cuestión distinta suscita la aplicación de la exención del artículo 7, letra p) con relación a los rendimientos obtenidos por el trabajo prestado en el extranjero cuando el contribuyente opta por tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Esta interrogación no tiene respuesta unánime por parte de la doctrina.

⁷⁶ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 118.

⁷⁷ RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF” *Quincena Fiscal*, septiembre II, 2005, pág. 91.

⁷⁸ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores” en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2007, pág. 810.

Un sector de la doctrina, entre los que se encuentra GARCÍA CARRETERO, opinan que sí debiese aplicarse la exención a pesar de tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes⁷⁹, opinión que compartimos.

No obstante, otra parte de la doctrina mantiene la negativa a la aplicación de dicha exención con base en el criterio de sujeción del propio Impuesto⁸⁰.

Dentro de la segunda línea doctrinal surge la controversia de la consideración de exentas, por el artículo 14 de la LIRNR, de las rentas previstas en el artículo 7 de la LIRPF⁸¹. Por tanto, rentas con carácter de no sujeción al Impuesto son calificadas, subsiguientemente, como exentas, lo cual resulta incomprensible.

5.1.3. Realización efectiva del trabajo en el extranjero

Cabe apreciar que para la aplicación de la exención se requiere el cumplimiento de dos requisitos⁸², debiendo concurrir ambos para que el presupuesto de hecho de la norma se entienda atendido⁸³. Dichos requisitos son:

- La existencia de un desplazamiento físico⁸⁴, fuera del territorio del Estado español, del trabajador, por cuenta de su empleador⁸⁵ y para la prestación de un servicio a un tercero.
- Que el centro de trabajo radique fuera del territorio español, al menos, de manera temporal.

En consecuencia, no sería aplicable la exención si la actividad profesional se desarrolla desde España, sin ningún tipo de desplazamiento⁸⁶. Dicha consideración de falta de desplazamiento se aplica, por supuesto, al régimen de teletrabajo y a aquellos

⁷⁹ GARCÍA CARRETERO, B., *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, op. cit., pág. 108.

⁸⁰ El criterio de sujeción aparece regulado en el artículo 13.1.c) de la LIRNR, el cual dispone que “cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español”.

⁸¹ Con excepciones pero que, en ningún caso, afectan a la letra p).

⁸² Son reiteradas las Consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) que se pronuncian al respecto. Entre ellas, las consultas número 0135-05, de 28 de marzo de 2005 y 0187-05, de 2 de mayo de 2005.

⁸³ Véanse al respecto, Consultas de la DGT 1224/2005, de 24 de junio y 1227/2006, de 26 de junio.

⁸⁴ Dicho desplazamiento fuera de España es suficiente con que se efectúe de manera temporal. A este respecto se pronuncian CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 59.

⁸⁵ Es decir, que los rendimientos obtenidos por el desempeño de dicho trabajo se satisfagan por el desempeño de funciones de un trabajador residente de nuestro Estado y desplazado al extranjero.

⁸⁶ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de trabajadores” en VV.AA dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005, pág. 670.

supuestos en los que el trabajador desplazado presenta trabajos realizados, previamente, en España⁸⁷.

No obstante, no se exige que el desarrollo profesional se realice en un lugar determinado sino que, como bien resuelve la Consulta Vinculante de la DGT 1166-08, de 6 de junio *“los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España”*.

A su vez, resulta imprescindible añadir que, según la doctrina de la DGT⁸⁸, para que resulte aplicable dicha exención se exige no únicamente el desplazamiento físico señalado sino que, además, se cumpla el requisito de la ubicación del centro de trabajo fuera de las fronteras de nuestro territorio.

El Tribunal Económico - Administrativo Central también analiza dicho extremo en su Resolución de fecha 16 de enero de 2019⁸⁹ y prevé que *“El análisis del art. 7.p) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) permite extraer una serie de conclusiones respecto de la procedencia de la aplicación de la exención y de los requisitos que exige, entre los que se destacan: 1) Exige el mencionado artículo para la aplicación de la exención que se trate de trabajos efectivamente realizados en el extranjero: lo que implica necesariamente el desplazamiento efectivo del empleado a un centro de trabajo fuera del territorio español. Con independencia de que se trate de una desplazamiento puntual o periódico o que exija una permanencia más continuada del trabajador en dicho lugar de trabajo. 2) El trabajador puede estar contratado por una entidad residente con la que mantiene la relación laboral y prestar sus servicios a una sociedad extranjera, o bien ser directamente contratado por la entidad no residente para la prestación del servicio. En el lugar en el que el trabajador presta el servicio se debe aplicar un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no puede tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. No exige la norma que la renta en cuestión tribute efectivamente en dicho país sino que sea susceptible de ello. 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.”*

⁸⁷ 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” *op. cit.* Pág. 839.

⁸⁸ Consulta Vinculante de la DGT 2559/03, de 30 de diciembre.

⁸⁹ RG 2625/2018.

Por ende, la actividad laboral debe desarrollarse en el territorio de una entidad extranjera, bien sea filial o no de la mercantil española o establecimiento permanente ubicado fuera del territorio nacional⁹⁰.

La carga probatoria de que el trabajo se realizó, efectivamente, en el extranjero recae en el contribuyente, de conformidad con el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT), el cual establece que *“quien haga valer su Derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo”* y, para acreditar dicho extremo, se podrá valer de cualquier medio probatorio válido en Derecho y, de conformidad con el artículo 106 de la LGT, sin que dicha exigencia probatoria pueda resultar desproporcionada.

5.1.4. Las rentas exentas serán, únicamente, los rendimientos del trabajo

Según el tenor literal del artículo, la exención únicamente resulta aplicable a los rendimientos del trabajo, los cuales aparecen definidos en el artículo 17 LIRPF como *“(…) las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (…)”* y para aplicar la misma deben de respetarse los demás requisitos contenidos en el precepto 7.p).

Dicho extremo, pese a que la norma no distingue a cuáles rendimientos del trabajo afecta la exención y a cuáles no, lo ha concretado la Dirección General de Tributos⁹¹ al prever que la exención solo será de aplicación a los rendimientos del trabajo previstos en el apartado 1 del artículo 17 y a algunos del apartado 2 derivados de relaciones laborales de carácter especial, concretamente, dispone que *“la expresión “trabajos” utilizada por la norma debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 16 del TRLIRPF⁹², es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a algunos supuestos contemplados en el apartado 2 del citado artículo 16 del TRLIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial)”*.

En definitiva, considerando la interpretación restrictiva que realiza la Administración, no estarán sujetos a la exención aquellas *“retribuciones de los administradores y miembros*

⁹⁰ Siempre que dicho Estado no sea calificado como paraíso fiscal.

⁹¹ Consulta Vinculante 1944-05, de 30 de septiembre.

⁹² Hoy, artículo 17 de la LIRPF.

de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos⁹³. En este sentido, se pronuncia la Dirección General de Tributos al establecer que *“no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero”*⁹⁴ y, más concretamente, al disponer que *“por lo que se refiere a las retribuciones derivadas de su pertenencia a diversos consejos, comités operativos, de auditoría, de adquisiciones y contratos de las sociedades concesionarias, la aplicación de la exención dependerá de que la renta percibida no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 16.2 del TRLIRPF⁹⁵, ni tampoco por el desempeño de funciones de control y/o supervisión de una empresa sobre sus filiales”*⁹⁶.

No obstante, parte de la doctrina⁹⁷ difiere de esta interpretación y arguye que si el artículo 7.p) de la LIRPF no realiza distinciones, la exención debe ser aplicada a todos aquellos rendimientos calificados como del trabajo, de conformidad con el artículo 17 de la citada Ley de IRPF.

Matiz importante introdujo, en su día, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, 7057/2008, de 13 de noviembre (rec. 3991/2004), en el conocido Caso Mahou, cuando recogía las manifestaciones de que *“en segundo lugar, porque consta que Mahou, S.A. afilió a las citadas personas a la Seguridad Social -quienes, por ende, mantuvieron un «vínculo de carácter laboral con la empresa»-, pagando la cuota patronal correspondiente, que practicó sobre dichas retribuciones la retención a cuenta del IRPF prevista para los rendimientos del trabajo, y, en fin, que contabilizó las remuneraciones como los demás gastos de personal (esto es, en la cuenta núm. 640000, Sueldos y Salarios) y no en la cuanta específica del Consejo de Administración (la núm. 664.000); en tercer lugar, porque, conforme a la doctrina de este Tribunal, no es incompatible para un miembro del Consejo de Administración ejercer al mismo tiempo en la sociedad un cargo de Gerente o Director General en régimen laboral mediante un contrato de alta dirección; y, en cuarto lugar, porque hay que distinguir entre la «gestión de la sociedad», propia de los Consejeros de Administración, y la «gestión de la empresa», que pueden realizar estos últimos o terceras personas, y*

⁹³ Rendimientos del trabajo contemplados en el artículo 17.2.e) de la LIRPF. Algunos autores, entienden que por tratarse de una relación mercantil y no de carácter laboral, se trata de “rendimientos de trabajo por decisión legal”. Véase al respecto la obra colectiva coordinada por MELLADO BENAVENTE, F.M., *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª Ed., CISS, Valencia, 2003, pág. 227.

⁹⁴ Resolución de la DGT 1087/2003.

⁹⁵ Hoy se entiende realizada al artículo 17 LIRPF.

⁹⁶ Consulta Vinculante 1944-05, de 30 de septiembre.

⁹⁷ Entre otros, ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de trabajadores” *op. cit.*, pág. 813 y GARCÍA CARRETERO, B., “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización” *op. cit.* pág. 114.

porque algunos Consejeros realizan «un plus de dedicación» (en particular, se citan dos escrituras que especifican las funciones del Presidente, el Vicepresidente y el Consejero Delegado de Mahou, S.A., y en las que se le conceden -se afirma- «unas amplísimas facultades para, prácticamente, gestionar la empresa»), plus de dedicación que «determinaría el carácter aboral de esta relación» y fallaba que “pues bien, a la luz de la citada doctrina, en la medida en que, obviamente, el Presidente, el Vicepresidente y el Consejero Delegado en el ejercicio 1994 pertenecían al Consejo de Administración de dicha entidad y desempeñaban únicamente las «actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad» propias de dicho cargo (esto es, como afirma la actora, la representación y gestión de la sociedad en relación con todos los actos comprendidos en el objeto social), debe entenderse que su vínculo con la entidad recurrente era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Y ello con independencia de que realizaran un “plus” de dedicación, y de que Mahou, S.A. hubiera celebrado con dichas personas un contrato de alta dirección, les hubiera dado de alta en la Seguridad Social, hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo y, en fin, hubiera contabilizado las mismas en la cuenta de “Sueldos y Salarios” y no en la específica del Consejo de Administración; porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, y porque -reiteramos- «ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal». En suma, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tomada en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del art. 130 L.S.A . de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos. No existiendo, pues, la relación de ajenidad propia de la relación laboral, tal y como mantiene el Abogado del Estado, debe rechazarse la posibilidad (...)”

Resulta ilustrativa a los efectos de determinar que la condición de miembro de consejo de administración descarta la existencia de relación laboral, en tanto dichas prestaciones tienen carácter mercantil, excepto si las mismas se realizan por el administrador en el marco del desarrollo de funciones de naturaleza distinta a las ejecutivas. Esto es, se requiere la existencia de actividad laboral en condiciones de dependencia al margen del cargo que ostenten.

A su vez, la DGT en su Consulta Vinculante 2480/2018, de 13 de septiembre, manifiesta que el ámbito objetivo respecto de los rendimientos de trabajo se concreta en que “Esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo; la expresión

«trabajos» que figura en el art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el art. 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el art. 17.2 de la LIRPF -como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial».

Otra cuestión que en su día suscitó controversia fue el tratamiento de las becas públicas concedidas por entidades sin fines lucrativos, a lo cual la DGT dio respuesta en su Consulta Vinculante 2355/2017, de 18 de septiembre, la cual ya ha sido analizada en líneas anteriores, aduciendo que *“Un funcionario profesor titular de una universidad española, se desplazó a una universidad del Reino Unido, durante el período comprendido entre el 1 de abril y el 31 de agosto de 2016, en el marco del Programa de Estancias de movilidad de profesores e investigadores en centros extranjeros de enseñanza superior e investigación. Durante dichos meses, percibió de la universidad española una subvención por dicho programa y, además, sus retribuciones en concepto de salario. De acuerdo con el art. 7 j) Ley 35/2006 (Ley IRPF), están exentas las becas, otorgadas con fines de investigación, en las que los potenciales destinatarios tengan necesariamente la condición de funcionario, personal al servicio de las Administraciones públicas o personal docente e investigador de las universidades. En el presente caso, uno de los requisitos exigidos para resultar beneficiario de la ayuda es el de tener vinculación de funcionario de carrera de los cuerpos docentes de las universidades públicas españolas. Asimismo, según se deduce de la convocatoria, se trataría de ayudas dirigidas a subvencionar la realización de un proyecto consistente en un trabajo de investigación. En base a lo anterior, cabe entender que las bases de la convocatoria contemplan la condición de funcionario, personal al servicio de las Administraciones públicas o personal docente e investigador de las universidades, como un requisito o mérito a efectos de la concesión, por lo que se cumplen los requisitos para que la ayuda esté exenta”*⁹⁸.

Llegados a este punto, no debemos obviar qué reseñan los CDIs al respecto del concepto de rendimientos del trabajo. Para dar respuesta a esta cuestión debemos acudir al artículo 15⁹⁹ del Modelo de Convenio de la OCDE, relativo a la renta del trabajo

⁹⁸ Continúa alegando dicha Consulta Vinculante que *“El segundo requisito del art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF), -trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero-, no se cumple, pues se perciben retribuciones de una universidad.”*

⁹⁹ El cual dispone que *“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.”*

dependiente, cuya definición aparece más limitada que la dada por el artículo 17 de la LIRPF, excluyendo el Convenio de este concepto rentas como las derivadas de “participación de consejeros”, “pensiones”, entre otras.

5.1.5. La prestación de la actividad laboral debe hacerse efectiva para una empresa no residente en España o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero

La normativa de aplicación requiere que el trabajo que se desarrolle fuera de las fronteras de nuestro territorio se realice para entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero. En consecuencia, podrán ser receptoras de sujetos desplazados las empresas públicas o privadas no residentes en España y los establecimientos permanentes radicados en el extranjero¹⁰⁰.

Para el cumplimiento de dicho requisito se debe generar, en la entidad no residente o en el establecimiento permanente radicado en el extranjero, un beneficio consistente en dotar a los mismos de un valor añadido¹⁰¹, circunstancia que analizaremos en relación con las empresas vinculadas.

La materialización de dicho requisito excluye del ámbito de aplicación de la exención aquí estudiada aquellos rendimientos del trabajo satisfechos por una empresa residente en España en concepto de trabajos realizados para la misma entidad aunque dicha prestación se lleve a cabo en el territorio de otros Estados, excepto que dichos trabajos se efectúen para un establecimiento permanente localizado en el extranjero. En este sentido, la DGT en su Consulta 2683/2016, de 14 de junio, ha señalado que *“Aunque, a priori, es difícil señalar unas reglas claras para determinar cuándo un trabajo se ha*

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

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

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

3. no obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.”

¹⁰⁰ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010, pág.130

¹⁰¹ CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág.1629

*prestado para una empresa o entidad no residente, 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*¹⁰².

En este punto, cabe diferenciar la situación de prestación de servicios para entidad no vinculada y prestación de servicios intragrupo¹⁰³.

Así las cosas, existen supuestos en los que un trabajador se desplaza al extranjero para realizar su actividad laboral en otra entidad no residente pero vinculada a la empresa empleadora en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Dicha situación la prevé el artículo 7.p), apartado 1º, cuando dispone que “(...) en particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del

¹⁰² En el supuesto concreto de la consulta se analizaban las acciones formativas: “En el caso de acciones formativas organizadas por empresas terceras, no residentes en España y no vinculadas con las empresas españolas, está la «formación abierta», en la que la empresa organizadora contrata a la empresa española para que imparta la acción formativa y cobra un importe a los asistentes (o a las empresas para las que éstos trabajan); «formación in-house», en la que la empresa organizadora del curso está interesada en que la formación se imparta a medida para sus empleados y en sus oficinas, contratando para ello a la empresa española; y «formación interna», en la que los asistentes son empleados de empresas extranjeras (no vinculadas con la española), que forman parte de la red comercial a la que pertenece la española. En los dos primeros casos, la realización de tales actuaciones formativas se efectúan en virtud de los correspondientes contratos firmados entre una empresa y la empresa organizadora no residente en España ni vinculada con aquélla, en los que la primera se obliga, a cambio de una contraprestación pactada entre sujetos independientes, a enviar a trabajadores para que impartan las mismas. De modo, que los trabajos se realizan efectivamente en el extranjero para una empresa o entidad no residente. En el tercer caso, no es posible determinar claramente quién es el beneficiario efectivo del trabajo realizado por el trabajador desplazado, ya que no es infrecuente la participación de trabajadores en ese tipo de sesiones a través de las cuales la entidad española pretende resaltar su imagen comercial en una estrategia de captación de nuevos clientes o mercados, en cuyo caso, el beneficiario efectivo sería ésta y no una entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En todo caso, la determinación de quién es el beneficiario efectivo es una cuestión que deberá ser acreditada por cualquier medio de prueba válido en derecho.”

¹⁰³ La Consulta Vinculante de la DGT 3369/2016, de 18 de julio, deja constancia de que “El primer requisito del art. 7 p) Ley 35/2006 (Ley IRPF) -trabajo prestado de manera efectiva en el extranjero, realizándose un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español o que el centro de trabajo se ubique fuera de España-, puede entenderse cumplido pues el trabajador fue asignado por su empresa para trabajar en Reino Unido de manera temporal. Cuando la prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, el segundo requisito -trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero-, ha de analizarse desde la perspectiva de una operación vinculada. Para determinar si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio en beneficio de uno o varios miembros del grupo, hay que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para el miembro. En este caso no se detallan los servicios intragrupo que el trabajador desplazado presta, por lo que no puede determinarse si en este supuesto se cumple o no el requisito mencionado. Y, el tercer requisito, -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 considerado paraíso fiscal-, se entendería cumplido 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; circunstancia que se cumple en el caso de Reino Unido.”

*artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo*¹⁰⁴.

Así, las discrepancias que surgen al aplicar la exención en estos supuestos se matizan, esencialmente, en dos. Por un lado, en la apreciación de la existencia de un valor añadido, ventaja o utilidad obtenida por la entidad destinataria del trabajo o servicio y, por otro, los aspectos probatorios de dicha utilidad reportada.

El primero de los condicionantes, relativo a la experimentación de beneficio a la entidad destinataria del servicio no plantea problema alguno cuando entre la empresa empleadora española y la entidad no residente no existe vinculación, si bien esta misma circunstancia modifica el análisis de la cuestión cuando se trata de operaciones intragrupo.

En este sentido, la Dirección General de Tributos ha venido señalando que si los beneficios redundan en varias empresas no procede la aplicación de la exención¹⁰⁵, criterio que ha ido flexibilizando progresivamente.

En efecto, en su Consulta Vinculante 1566-09, de 30 de junio, ha flexibilizado la aplicación de la exención, ampliándola a aquellos supuestos en los que el desplazamiento del trabajador se justifica en el estudio de mercados para abrir nuevas filiales o establecimientos permanentes para la empresa, pudiendo considerarse como servicio intragrupo. En efecto, la DGT, en su Consulta Vinculante 3303/2017, de 27 de diciembre, analiza los servicios intragrupo y dispone que en aquellos supuestos en los que la prestación de servicios se lleva a cabo en el contexto de un grupo de empresas, el requisito de la prestación de servicios para una entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero ha de observarse desde la perspectiva de una operación vinculada y, para ello, debe determinarse si la actividad realizada infiere un interés comercial o económico para el miembro¹⁰⁶. En este supuesto, la DGT entendía que no podía entenderse como prestación de servicios intragrupo, en tanto las actividades se realizaban por un miembro del grupo en su condición de accionista.

¹⁰⁴ La referencia al artículo 16, en la actualidad, se corresponde con el artículo 18 de la LIS.

¹⁰⁵ Consulta Vinculante de la DGT de 28 de enero de 2005.

¹⁰⁶ En el presente caso, la situación objeto de estudio radicaba en la *“presencia de servicios intragrupo en los supuestos de desplazamiento al extranjero del Project Manager para trabajar para proyectos de clientes de otras empresas extranjeras del grupo e impartir formación a equipos de personas de dichas empresas extranjeras, del Analista de Sistemas Informáticos para instalar las aplicaciones informáticas en las empresas extranjeras del grupo, y del Senior Program Manager para el análisis de procesos y propuesta de mejoras en las empresas extranjeras del grupo o para la puesta en marcha de nuevos proyectos contratados por clientes de estas empresas extranjeras.”*

A su vez, la Consulta Vinculante de la DGT 3285/2017, de 27 de diciembre, también analiza dicho extremo y concreta que para acordar si un miembro del grupo ha prestado servicios en beneficio de uno o varios miembros del grupo o, por el contrario, no, debe asimilarse si existe o no interés económico o comercial para el miembro. En el supuesto analizado en la presente Consulta se entiende que existe servicios intragrupo al existir desplazamiento para prestar servicios a empresa no residente en España pero que pertenecía al mismo grupo empresarial de la mercantil empleadora.

En consecuencia, la DGT entiende que no se requiere la exclusividad del beneficio del servicio prestado, sino que resulta suficiente con que reporte a la entidad no residente un valor añadido¹⁰⁷.

Con ello, la DGT opta por una interpretación finalista del precepto, tal como expresa cuando dispone que *“la interpretación de este requisito debe efectuarse teniendo en cuenta la finalidad de la norma: favorecer la competitividad de las empresas españolas”*¹⁰⁸.

En este sentido, resulta esclarecedora la Resolución del TEAC de fecha 16 de enero de 2019 cuando manifiesta que, a pesar de la existencia de un convenio bilateral entre un Estado miembro de la Unión Europea y un tercer estado, un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por la Agencia Europea de la Guardia de Fronteras y Costas (FRONTEX) como guardia de fronteras en el citado tercer estado, se entiende que presta servicios para dicho tercer estado y, por ende, puede acoger los rendimientos obtenidos por dicho trabajo a la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF.

Partiendo de la realidad expuesta, la DGT, en su Consulta Vinculante 2888/2019, de 21 de octubre, prevé que el contribuyente no cumple este segundo requisito debido a que la oficina de representación comercial sita en Italia, donde presta sus servicios, no tiene carácter autónomo a efectos fiscales y, por ende, no puede entenderse como trabajos realizados para entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero”.

Sin embargo, en otras ocasiones la denegación de la exención viene vinculada a un tema de prueba, de tal forma que más allá de que concurra o no alguno de los requisitos legales, la denegación se basa considerar que el requisito no ha sido suficientemente

¹⁰⁷ Consulta Vinculante de la DGT de 27 de septiembre de 2006.

¹⁰⁸ Consulta Vinculante de la DGT 1585/08, de 28 de julio de 2008.

probado. Así, por ejemplo, la Consulta Vinculante 2480/2018, de 13 de septiembre, establece que: *“En este caso, la información aportada no es suficiente para determinar realmente quién es el beneficiario efectivo de su trabajo en Alemania, pero en la medida en que la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por el contribuyente en el extranjero sea una empresa o entidad no residente en España, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, dicho requisito podrá entenderse cumplido”*. De igual forma en la Consulta Vinculante de la DGT 3369/2016, de 18 de julio, se señala que *“Cuando la prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, el segundo requisito -trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero-, ha de analizarse desde la perspectiva de una operación vinculada. Para determinar si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio en beneficio de uno o varios miembros del grupo, hay que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para el miembro. En este caso no se detallan los servicios intragrupo que el trabajador desplazado presta, por lo que no puede determinarse si en este supuesto se cumple o no el requisito mencionado”*.

Resulta interesante en este punto traer a colación la reciente Sentencia, ya analizada en epígrafes anteriores, del Tribunal Supremo, 438/2019, de 28 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, que resuelve la controversia en la aplicación de la exención en un supuesto de trabajos realizados en el extranjero, por un trabajador por cuenta ajena, empleado en una entidad española de derecho público, por desplazarse para prestar servicios para otra entidad pública residente en el extranjero y bajo el concepto de “comisión de servicio”.

Así, en resumidas cuentas y sirviendo de base el análisis ya realizado, en primera instancia el fallo conducía a rechazar la aplicación de la exención en base a que uno de los destinatarios del servicio era la entidad española, no cumpliendo con ello el requisito de la prestación de servicios a otra empresa o entidad no residente. A mayores, argumentaba que el desplazamiento se concretaba en un viaje de ida y vuelta, para realizar, únicamente, servicios de supervisión y coordinación y, en último término, que no existía un cambio de centro de trabajo, de conformidad con los requisitos exigidos por la Administración Tributaria.

El Tribunal Supremo razonó que la exención se configura como un incentivo fiscal cuya motivación radica en beneficiar a los trabajadores y, en consecuencia, entiende que la exención resulta de aplicación en tanto el artículo 7.p) de la LIRPF no delimita cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni, mucho menos, prohíbe aquellos englobados en la

categoría de supervisión o coordinación. Del mismo modo, tampoco restringe su aplicación cuando alguno de los beneficiarios de la prestación de servicios en el extranjero, además de la entidad extranjera, sea la empleadora española del contribuyente y, en último lugar, motiva que la norma no exige que el desplazamiento se concrete en una duración mínima o ostenten carácter de continuados y no interrumpidos.

5.1.6. Que en el territorio extranjero en el que se realice la actividad laboral exista un impuesto de naturaleza idéntica o análoga

El apartado 2º del artículo 7.p) de la LIRPF requiere que *“en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto”*, lo cual se concreta en que en el país de destino exista un impuesto que grave los rendimientos obtenidos por el trabajo desempeñado y que pueden ser objeto de exención. Además, la naturaleza de este impuesto debe ser idéntica o análoga a la del IRPF.

De conformidad con la doctrina de la DGT¹⁰⁹, para la consecución de dicho requisito, en el Estado de destino debe existir un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y con la posterior redacción del artículo introducida por la Ley 35/2006, se entiende atendido cuando exista un Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país de destino y en el mismo se contenga una cláusula de intercambio de información.

Para aquellos supuestos en los que no exista Convenio suscrito, resultará imprescindible acreditar la existencia de un impuesto en el país de destino de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF.

En este sentido, autores como ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO¹¹⁰ analizan si el primero de los requisitos lleva aparejada la exigencia de la efectividad del gravamen, es decir, que se someta de manera efectiva a imposición los rendimientos del trabajo emanados en el país de destino, considerando que la propia evolución normativa de la exención vislumbra que la intención del legislador no era esta y, para llegar a tal conclusión, apoyan su razonamiento en que si bien la redacción inicial del

¹⁰⁹ Consulta Vinculante de la DGT 2259/03, de 30 de diciembre.

¹¹⁰ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, 2010, pág. 154.

precepto establecía que *“los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero (...) hayan tributado efectivamente en el extranjero (...)”*¹¹¹, ya la transcripción prevista en la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, preveía que *“en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto (...)”*. De este modo, entienden que dicho cambio terminológico modifica el presupuesto del incentivo fiscal analizado.

Llegados a este punto, es ilustrativa la propia Exposición de Motivos de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre que, en su apartado V, manifiesta *“con la finalidad de facilitar la movilidad de los trabajadores españoles en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español, se adoptan medidas relativas al tratamiento de las rentas obtenidas por la realización de trabajos en el extranjero y al pago de los impuestos personales en los periodos impositivos en que se produce un desplazamiento al o desde el extranjero”*.

En consonancia, si la intención del legislador radicase en exigir la tributación de los rendimientos del trabajo en el extranjero, en España resultaría lógico aplicar la deducción por doble imposición internacional, extremo que sortearía gravar dichas rentas doblemente pero, sin embargo, no alcanzaría el resultado pretendido por el artículo 7.p) de exonerar dichas rentas de gravamen¹¹².

Sentado lo anterior, valorando la propia evolución normativa del precepto y atendiendo a la redacción actual del mismo, no puede entenderse que el mismo requiera la tributación efectiva de los rendimientos del trabajo en el extranjero sino que, muy por el contrario, la finalidad que se percibe es la mera existencia de un impuesto de idéntica o análoga naturaleza en el país de destino.

La propia DGT, en su Consulta Vinculante 1695-08, de 16 de septiembre de 2008, esclarece dicho extremo manifestando que *“respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo (...)”*.

Esta posición se avala también en la Consulta Vinculante de la DGT 5387/2016, de 21 de diciembre, la cual analiza la situación de un nacional holandés, residente en España,

¹¹¹ Redacción del artículo 7.p) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

¹¹² RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7 del IRPF”, *op. cit.*, pág. 88.

que desempeña su actividad profesional en un barco, el cual radica en aguas territoriales de diferentes Estados y la empresa beneficiaria de los servicios prestados tiene su sede en Dinamarca. Así, la Consulta resuelve que, en cuanto al tercero de los requisitos, relativo a que “en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga” se entiende cumplido en tanto Dinamarca cumple dicha circunstancia y ostenta Convenio para evitar la doble imposición firmado con España con cláusula de intercambio de información.

En la misma línea, la Consulta Vinculante de la DGT, 3303/2017, de 27 de diciembre, que arguye, respecto de este requisito, que se entiende cumplido, siempre y cuando, el Estado de destino en el que se presten los servicios ostente un Convenio para evitar la doble imposición internacional firmado con España y el mismo contenga una cláusula de intercambio de información¹¹³. Añade, además, que, de tratarse de trabajos realizados en diferentes países, habrá de acreditarse el cumplimiento de dicha condición en cada uno de los Estados en los que se preste el servicio.

De lo apuntado hasta el momento, conviene recordar que los impuestos recogidos en el artículo 2 de los CDI, por regla general, componen impuestos similares al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español. No obstante, la discrepancia surge cuando existe cambio normativo desde la firma del Convenio, lo cual fue resuelto por el artículo 6.1.2º del Reglamento de IRPF al disponer 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*”.

Hecho este deslinde, procede analizar el segundo de los condicionantes que se puntualiza en el “impuesto de idéntica o análoga naturaleza” a nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cuyo alcance es objeto de controversia entre la doctrina.

La doctrina mayoritaria, entre ellos LAMPREAVE MÁRQUEZ¹¹⁴, entiende cumplido dicho requisito cuando el país de destino ostente un impuesto que grave los rendimientos obtenidos por el trabajo que se desarrolla, a pesar de que no se trate de un impuesto sobre la renta. El autor refiere, expresamente, que “*(...) reiteradas consultas de la DGT establecen, a los efectos de analizar si un impuesto es de*

¹¹³ En el mismo sentido, la Consulta Vinculante de la DGT 3285/2017, de 27 de diciembre.

¹¹⁴ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas en el anteproyecto de LIRPF”, *op. cit.*, pág. 4.

naturaleza análoga al español, que se consideran como tal, a los tributos extranjeros que tengan por finalidad la imposición de la renta obtenida, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella. Por tanto, como impuesto análogo, se debe entender no solo un impuesto sobre la renta global, sino un impuesto sobre nóminas o similar”.

Otro sector de la doctrina, entre ellos ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO¹¹⁵ defiende que para el cumplimiento de dicho requisito es necesario que la normativa del Estado de destino posea un impuesto que someta a gravamen la renta personal, obtenida durante un periodo determinado, por las personas físicas residentes en dicho Estado. Estos autores, matizan que *“la similitud del impuesto extranjero debe establecerse con el IRPF español y no con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes”* y argumentan que para establecer la similitud debe atenderse a los elementos estructurales de los impuestos, esto es, a los hechos imponibles, sujetos pasivos, bases imponibles...pero sin comparar el elemento cuantitativo de la carga fiscal, pues el requisito de impuestos similares no alcanza la previsión de carga fiscal equivalente.

Autores como CHICO DE LA CÁMARA y RUIZ GARIJO¹¹⁶ concluyen que este requisito vulneraría principios constitucionales como el principio de capacidad económica, el principio de igualdad, el derecho a la prueba y, consiguientemente, el principio de seguridad jurídica y, a su vez, que dicho requisito sería incompatible con las libertades comunitarias de libertad de establecimiento y libre circulación de personas. Respaldan, además, que dicho requisito no se pondera de manera razonable en aras al principio de proporcionalidad.

Para llegar a estas conclusiones argumentan que, respecto al principio de capacidad económica, de conformidad con el artículo 31 de la Constitución Española, todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir, de acuerdo con su capacidad económica y en virtud del principio de justicia tributaria y que este deber de contribuir tiene excepciones que se concretan en las exenciones previstas en la normativa de aplicación, las cuales deben estar justificadas y ser, a su vez, proporcionales.

En este punto, resaltan como relevante el análisis de si el hecho de requerir la existencia de un Convenio firmado entre España y el país de destino constituye una condición

¹¹⁵ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, 2010, pág. 158.

¹¹⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *op. cit.*, págs. 106 y ss.

proporcionada en base al principio de capacidad económica, siendo la concurrencia del cumplimiento o no de este requisito el que produciría efectos que distorsionarían la propia finalidad de la norma, pues ni tendrían la consideración de idónea, por existir medios de prueba menos restrictivos, ni se entendería como necesaria, en tanto resultaría bastante con probar la concurrencia de un impuesto de idéntica o análoga naturaleza en el país de destino. De otro modo, entienden que la normativa podría resultar discriminatoria en perjuicio de los trabajadores desplazados a otro territorio en el que no exista Convenio para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información, firmado con España, impidiendo la aplicación de la citada exención por el simple hecho de obtener los rendimientos en un Estado con el que no existe firmado Convenio, siendo este hecho ajeno a la voluntad del trabajador y, por ende, al ejercicio legítimo de su derecho.

En este punto, consideramos preciso mostrar nuestra disconformidad con la conclusión alcanzada por dichos autores, en tanto debe matizarse que la exigencia de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el país de destino, con cláusula de intercambio de información, se configura como una forma de considerar probada la existencia de un impuesto de idéntica o análoga naturaleza en el país de destino, y no como un requisito independiente de este.

A mayores, en este extremo, resulta relevante analizar la propia finalidad de la norma, íntimamente relacionada en este apartado, y vislumbrar si lo que se pretende con ella es una exoneración de rentas en España para aquellos supuestos en los que se entienda que los sujetos desplazados pueden tributar en el otro Estado o si, de otro modo, se pretende permitir que dichos trabajadores no tributen en ninguno de los Estados.

Respecto al principio de igualdad, manifiestan que el artículo 14 de nuestra Constitución Española ampara el principio de igualdad y en aras al mismo debe determinarse que, en ningún caso, una norma puede prever diferencias de trato entre distintos sujetos sin estar estas justificadas, es decir, que no puede existir diferencia entre situaciones que puedan calificarse de iguales y para cuya distinción no exista justificación objetiva y razonable.

Así, al analizar este principio en el contexto de aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF, entienden que surge la discordancia en relación con el límite impuesto que excluye su empleo a aquellos trabajadores desplazados a territorios calificados como paraísos fiscales, pues comprenden que resulta evidente la diferencia de trato entre un

trabajador que se desplaza a prestar servicios a Francia de otro que se desplaza a realizar un trabajo a Panamá.

Con esta conclusión tampoco podemos manifestarnos de acuerdo, en tanto entendemos necesario realizar el previo estudio de si el distinto trato alegado entre los trabajadores responde a una finalidad constitucionalmente protegida que justifique la citada diferencia, como puede ser la lucha contra el fraude fiscal. Así, dicha exigencia se respalda en la prevención del fraude fiscal, tratando con ello de impedir que las mercantiles abonen rendimientos a sus trabajadores mediante sociedades sitas fuera de las fronteras del estado español, en cuyo territorio se prevean normativas de nula o muy baja tributación.

Respecto a la alegación vertida de que se vulnera el derecho a la prueba, para lo cual cuestionan que la finalidad de la norma pretendida por el legislador se trunca al limitar la aplicación de la exención a la existencia de Convenio para evitar la doble imposición firmado por nuestro país pues, de este modo, lo que se materializa es una relación de causa efecto sin sustento jurídico, en tanto se da por hecho que aquellos Estados que no ostentan Convenios para evitar la doble imposición firmados por España son países calificados como paraísos fiscales a efectos de la legislación española.

Así, refieren que el hecho de no tener suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición se interpreta como la inexistencia de impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, subsiguientemente, se les califica como paraísos fiscales.

Argumentan que todo ello no admite, por la legislación española, prueba alguna en contrario, lo cual vulnera el propio derecho fundamental a la prueba amparado por el artículo 24 de la Constitución Española.

Arguyen, además, que en el ámbito del derecho tributario se utilizan, a menudo, presunciones en aras a facilitar la carga probatoria si bien las mismas, en ningún caso, lesionan el citado derecho a la prueba.

En nuestra opinión, si bien es cierto que la concurrencia de un Convenio para evitar la doble imposición entre España y el otro Estado al que fue desplazado el trabajador prueba por si solo la existencia de un Impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF, no es igual de cierto que su falta de concurrencia signifique la ausencia de dicho impuesto de naturaleza idéntica o análoga o la falta de coexistencia de un motivo económico válido en el traslado del trabajador al Estado de destino. Pues en modo

alguno se restringe la admisibilidad de otro medio de prueba, siendo la propia norma la que prevé que, para los supuestos en los que no exista CDI firmado por ambos Estados con cláusula de intercambio de información, deberá acreditarse la existencia de un impuesto de naturaleza análoga o idéntica a la del IRPF.

Respecto a lo manifestado por CHICO DE LA CÁMARA y RUIZ GARIJO en relación con la libertad de establecimiento y libre circulación de personas, los cuales alegan que el condicionante analizado de la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición internacional firmado entre España y el país de destino podría entenderse contrario al principio de libertad de establecimiento y libre circulación de personas, en perjuicio de aquellos países de la Unión Europea que no tuviesen Convenio firmado o el mismo quedase sin efectos pues, en este último supuesto, en el momento que decae el Convenio dicho Estado pasa a tener la consideración de paraíso fiscal a este alcance, este perjuicio determinaría una discriminación incompatible con la libertad de establecimiento y libre circulación de personas.

A nuestro entender, y sin ánimo de resultar reiterativos, debemos remarcar la idea de que la existencia de Convenio para evitar la doble imposición internacional, con cláusula de intercambio de información, firmado por ambos Estados es, exclusivamente, una forma de considerar probada la existencia de un impuesto de idéntica o análoga naturaleza, sin necesidad de aportar otro medio de prueba.

Finalmente, refieren vulnerado el principio de proporcionalidad y deliberan que la redacción del artículo 7.p) de la LIRPF podría contravenir dicho principio, en tanto requiere como condición indispensable para aplicar la exención la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición internacional firmado con España y que el mismo contenga, a su vez, una cláusula de intercambio de información.

En este sentido, entienden que la configuración de la exención se plantea como una norma de derecho material y no como una presunción, no permitiendo, con ello, desmontar ni rebatir el condicionante en los términos de derecho de defensa que deben prevalecer en toda relación entre contribuyente y Administración. En consecuencia, no permite hacer uso del derecho a utilizar todos los medios de prueba pertinentes en Derecho para acreditar que los supuestos de hecho objeto de análisis no se corresponden con la postura que muestra la Administración Tributaria.

Así, plantean la disyuntiva de si dicha medida responde a un criterio proporcionado, racional y justificable para, en último término, valorar si se adecua al principio de seguridad jurídica consagrado en nuestra Constitución Española.

A este respecto, podemos adelantar nuestra respuesta en sentido afirmativo, por las consideraciones que hemos ido exponiendo.

5.1.7. El territorio no puede estar calificado como paraíso fiscal

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su Disposición Adicional Primera, define el término paraíso fiscal y determina que “1. *Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.* 2. *La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios: a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación. b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional. c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.* 3. *Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.* 4. *Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los*

efectos de esta disposición; b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010. No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria. 5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición. 6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.”

A su vez, ha de atenderse a la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, para concretar aquellos países que tienen la consideración de paraíso fiscal.

Con ello, lo que se pretende es no aplicar la exención a los rendimientos del trabajo percibidos en países cuyo nivel de tributación y opacidad no resulten admisibles con la normativa tributaria española y, dicha circunstancia, dejará de tener efecto cuando el Estado de destino tenga firmado con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional y en él se contenga una cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o que haya firmado el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua, es decir, que de una u otra forma se materialice que dicho Estado no tiene la consideración de paraíso fiscal¹¹⁷ y, del mismo modo, se considerarán de nuevo paraísos fiscales cuando los Convenios suscritos no estén en vigor¹¹⁸.

¹¹⁷ CALDERÓN CARRRERO, J.M., “La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: la bifurcación del régimen de paraísos fiscales y sus implicaciones en la política fiscal y Derecho Comunitario”, en la obra colectiva *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, 2008, pág. 229.

¹¹⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A., “La entrada en vigor, terminación y denuncia del Convenio”, *Comentarios a los CDIs concluidos con España*, PBM, La Coruña, 2004, pág. 1319.

5.2. Requisitos cuantitativos

La exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF tiene, en base a lo dispuesto en la redacción del propio precepto, un límite cuantitativo consistente en *“la exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento”*.

A su vez, el Reglamento de desarrollo dispone en su artículo 6.2 que *“la exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.*

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.”

Así, como ya se adelantó a lo largo del presente trabajo, se requiere la efectiva prestación del servicio en un Estado extranjero, lo cual implica un desplazamiento del mismo a otro Estado y una prestación del servicio a entidad no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Además, la Dirección General de Tributos, en su Consulta Vinculante 1944/05, de 30 de septiembre, remarca que el límite cuantitativo opera de forma global, con independencia de que sea uno o varios los Estados a los que el contribuyente realiza desplazamientos con motivo de su actividad laboral.

Dichas retribuciones devengadas en el extranjero a las que hace referencia el artículo implican tanto las específicas¹¹⁹ por dicho desplazamiento como las que no lo son y, estas últimas, deberán determinarse a través del prorrateo y en base a un cálculo proporcional que permita aislar los días vinculados al desplazamiento¹²⁰.

Respecto a las retribuciones específicas cabe señalar que deben entenderse las mismas como aquellas generadas, únicamente, por el desplazamiento a un territorio fuera de las fronteras del estado español y que no se devengarían de no producirse

¹¹⁹ En este sentido, Consulta Vinculante de la DGT 1695-08, de 16 de septiembre que prevé que *“así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero”*.

¹²⁰ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 162.

dicho traslado. Así, dichas retribuciones específicas están totalmente vinculadas al desplazamiento y no se materializan, únicamente, en el salario, sino que las mismas pueden consistir en retribuciones dinerarias o en especie.

Entre las retribuciones en especie podríamos encontrar, por ejemplo, la vivienda a disposición del trabajador o el abono de los costes de la guardería de los hijos menores del trabajador.

Referente a aquellas retribuciones específicas podrán ser objeto de exención del mismo modo que las cuantías salariales fijas del sujeto desplazado.

Puede darse el supuesto de que el trabajador desplazado no perciba renta específica por dicho traslado por lo que, para dicha cuantificación, será imprescindible delimitar la remuneración salarial diaria media¹²¹ durante el periodo de que se trate y en relación con la total y, del mismo modo, cuando el contrato laboral tenga carácter anual deberá dividirse el sueldo anual entre el número de días totales del año y multiplicar dicho resultado por los días de prestación efectiva de trabajo en el extranjero. A este respecto, la Consulta Vinculante de la DGT de 1 de abril (0551-08), prevé que *“a la hora de cuantificar la exención deberá dividirse el número de días en el extranjero por la duración del contrato”*.

A dicha remuneración salarial media multiplicada por los días efectivos de prestación de servicios en el extranjero, debería sumársele los importes relativos a las retribuciones específicas para, con ello, alcanzar la cuantía total objeto de exención¹²².

Para determinar la cantidad de días que se prestan de forma efectiva trabajos en el extranjero se puede atender a la presencia física del trabajador en el Estado de destino¹²³, teniendo en cuenta los días naturales que el trabajador estuvo desplazado en el país o países de destino prestando servicios a una o varias mercantiles no residentes en España o establecimientos permanentes radicados en el extranjero. Quiere esto decir que, a efectos de cuantificar los días que generan derecho a la exención, será necesario computar no exclusivamente los días hábiles, sino el número total de días del año¹²⁴.

¹²¹ Si dicha remuneración se ha devengado en su totalidad por servicios prestados en el extranjero, la totalidad de la renta estará exenta con los límites cuantitativos establecidos legalmente, tal y como dispone la Consulta Vinculante 1763-08, de 3 de octubre.

¹²² CORDÓN EZQUERRO, T., “Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional”, ICEX, nº 825, 2005, pág. 92 añade al respecto que *“incluso estaría incluida la parte de la retribución variable anual correspondiente a los días de desplazamiento al exterior manteniendo la proporcionalidad adecuada”*.

¹²³ Véase al respecto, la ya citada Consulta Vinculante de la DGT 1944-05, de 30 de septiembre.

¹²⁴ Consulta Vinculante 1944/05, de 30 de septiembre.

El aludido mecanismo de cálculo de rentas satisfechas por la entidad empleadora residente a sus empleados desplazados en el extranjero, por servicios efectivamente realizados, para entidades no residentes o establecimientos permanentes radicados en el extranjero se emplea, de igual forma, en el ámbito de los CDI que se ajusten al MC OCDE, en los supuestos en los que no resulte aplicable el artículo 15.2 del citado Convenio¹²⁵, en definitiva, no se reúnan los requisitos tendentes a la tributación exclusiva en el Estado de residencia.

La aplicación en el seno del CDI tiene trascendencia en el marco de que el trabajador residente en España y trasladado al extranjero podrá optar, en virtud del citado artículo 15.1 del CDI, entre el empleo de la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF o la utilización del método de eliminación de la doble imposición establecido en el Convenio de aplicación. Sin embargo, dicha opción no tiene cabida cuando no se respetan los requisitos previstos en el propio artículo 7.p) o las rentas percibidas exceden del límite cuantitativo previsto para la exención.

En aquellos casos en los que el contribuyente no pueda optar a la aplicación del artículo 7.p) de la LIRPF ni tampoco al método para eliminar la doble imposición por no existir Convenio entre España y el Estado de destino, únicamente quedará la opción de aplicar el método unilateral para eliminar la doble imposición, en virtud del artículo 67 de la LIRPF¹²⁶.

No obstante, la fórmula de cálculo analizada no es perfecta y de ella pueden trascender situaciones poco deseables, amparadas en la libertad de pacto entre empresario y trabajador, derivadas de determinar una mayor cuantía a aquellas retribuciones específicas, con la consiguiente bajada del salario ordinario, en aras a obtener la exención de un importe mayor. En este punto, y ante la falta de criterios de corrección al respecto, los importes objeto de exención pueden ajustarse al límite de la misma sin objeción alguna.

La legislación relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no hace referencia alguna a la consideración de los fines de semana o días festivos a efectos de cómputo.

¹²⁵ Refiere, expresamente, el artículo 15.2 que “No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si: a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

¹²⁶ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 167.

La Consulta Vinculante de la DGT 1685-05, de 5 de agosto, resuelve una cuestión relevante acerca del cómputo de los días de salida del trabajador hacia el extranjero y de retorno a España, concluyendo que se computan ambos para la exención de los rendimientos devengados.

La anteriormente analizada Consulta Vinculante de la DGT 5387/2016, de 21 de diciembre a su vez determina que para calcular el importe exento debe atenderse a “(...) *los rendimientos del trabajo percibidos en el año se corresponden a trabajos realizados en el extranjero y el resto a trabajos realizados en España, a la hora de cuantificar la parte de los rendimientos del trabajo que están exentos, deberán tomarse en consideración únicamente 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. 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 (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto).*”

Cuestión objeto de matiz radica en aquellos supuestos en los que las retribuciones percibidas en este concepto son abonadas, de forma directa o indirecta, por la entidad no residente que recibe los servicios, la cual actúa como segunda empleadora, bien bajo el amparo de un contrato o no y cuya aplicación de la exención es, de igual modo, plenamente válida¹²⁷. En estos supuestos en los que el trabajador recibe la contraprestación económica por el “segundo empleador” no residente se mantiene lo manifestado respecto del artículo 15 del CDI, en tanto dichas reglas son aplicables a ambos supuestos. A mayor abundamiento, cabe señalar que las referenciadas reglas no solo tienen implicaciones en la tributación del Estado donde se desarrolla la actividad laboral sino también en aras a aplicar los métodos convencionales para eliminar la doble imposición internacional.

¹²⁷ Salvo que no se cumpliesen los requisitos previstos en el artículo 7.p) de la LIRPF o concurriese alguna de las causas excluyentes.

5.3. Las retenciones de los trabajadores desplazados

La retención consiste en la cantidad que se contiene de un salario o de cualquier otra percepción económica para abonar un impuesto o una deuda en caso de embargo. Por tanto, el fin de la misma es asegurar el pago efectivo de dicho impuesto o dicha deuda.

Analizados los regímenes fiscales que resultan de aplicación en los supuestos de trabajadores, residentes fiscales españoles, desplazados al extranjero con motivo del desarrollo de su actividad laboral, conviene examinar el modo en el que debe realizar la entidad empleadora la retención de dichos trabajadores.

Así, en primer término, resulta relevante delimitar el sujeto obligado a retener, manifestándose el mismo, por un lado, en aquella persona residente, física o jurídica, que satisfaga rendimientos del trabajo sujetos a IRPF y, por otro lado, en aquella persona no residente, física o jurídica, que abone rentas sujetas a IRPF, indiferentemente de si opera como establecimiento permanente o no.

Hecho el deslinde, cabe apreciar que la persona empleadora que lleve a cabo la retención debe tener en consideración que las rentas exentas no están sujetas a la misma, por lo que deberá proceder al cálculo de las retribuciones satisfechas de conformidad con los desplazamientos, efectivamente, realizados por el trabajador, si bien en dicho punto deberá realizar una previsión de los mismos, para lo cual podrá atender a los desplazamientos efectuados en el ejercicio impositivo anterior y, llegado el caso, aplicar el método de regularización previsto en el artículo 81 del RIRPF¹²⁸.

Para aquellos supuestos que el desplazamiento del trabajador lleve aparejado un cambio de residencia fiscal resulta imprescindible que el sujeto desplazado comunique dicha situación a su entidad empleadora para que esta, a su vez, realice la pertinente comunicación a la Administración Tributaria, en aras a evitar la aplicación de la retención sobre personas que no ostentan el requisito fundamental de ser residentes fiscales españoles, constituyendo con ello una retención indebida que podría ser objeto de reclamación por parte del trabajador.

¹²⁸ CORDÓN EZQUERRO, T.: "Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados". *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, ICE, núm. 825, septiembre-octubre 2005, pág.93

CAPÍTULO II.- EL RÉGIMEN DE EXCESOS

1. Concepto

El régimen de excesos aparece regulado en el artículo 9.a.3.b.4º del 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 Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero y el mismo dispone que *“tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades: (...) El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España. Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento.”* y resulta aplicable a trabajadores desplazados al extranjero y funcionarios públicos y restante personal al servicio de la Administración Pública.

En resumen, serán consideradas dietas exceptuadas de gravamen, los excesos que perciban los trabajadores de empresas destinados al extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España.

Así, el régimen de excesos se configura como la otra opción fiscal, en contraposición con la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF, con la que cuentan los trabajadores desplazados. Así, como ya se adelantó, dicha opción es incompatible con la exención anteriormente estudiada, por lo que el trabajador deberá escoger entre la aplicación de uno u otro régimen, sin que tal decisión pueda ser objeto de modificación con posterioridad, de conformidad con lo previsto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, a no ser que la rectificación se presente en periodo reglamentario de declaración. La importancia de ejercitar en plazo la opción ha dado lugar a cierta conflictividad en la que el Tribunal Supremo ha sentado criterio interpretativo en la reciente sentencia 1102/2020, de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. num. 5692/2017) en un supuesto en el que la Administración denegó la posibilidad de optar por el régimen de impatriados a un ciudadano alemán que presentó la solicitud fuera de plazo. El Tribunal concluye en el Fundamento Jurídico Tercero que no cabe ya la opción con base en la siguiente argumentación:

“En el caso que nos ocupa, como se ha dicho y resulta sin duda del iter normativo, correctamente delimitado en la sentencia de instancia, la opción que se le ofrecía al

contribuyente era el régimen general o el especial, para optar por el régimen especial debía realizar al efecto una declaración en un plazo determinado, siendo la alternativa, de no hacer la declaración o no hacerla en plazo, optar por el régimen general. Por tanto, cuando presentó extemporáneamente la declaración optando por el régimen especial, modelo 149, su opción por el régimen general ya se había hecho efectiva con el mero transcurso del plazo, por lo que no resultaba correcta declarar, modelo 150, ya por el régimen especial como hizo al mismo tiempo que presentaba el modelo 149, pues pasado el plazo cabe identificar una clara manifestación tácita de voluntad en el ejercicio de la opción a favor del régimen general. El art. 119.3 de la LGT viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes. Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios. Sin embargo, no concurre en este caso alguno de los supuestos posibles que pudiera hacer cuestionar la regla general contenida en el art. 119.3 de la LGT sobre la irrevocabilidad de la opción. Ya hemos visto, y en dichos términos se pronuncia la sentencia de instancia, que normativamente quedó perfectamente delimitada la opción que el legislador ofrece, y que consideramos correcta y suficiente para evitar incertidumbres o dudas. Sin que se cuestione que las circunstancias sustanciales han permanecido las mismas”.

Para aplicar el régimen de excesos es preciso que concurran una serie de requisitos que pasamos a analizar.

1.1. Que el trabajador ostente la condición de residente fiscal español

Por tanto, ha de tratarse de una persona física que ostente la residencia fiscal en España y, por ende, se constituya como contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para determinar si el sujeto desplazado es o no residente fiscal en España debemos acudir a lo previsto en el artículo 9.1 de la LIRPF que exige, como hemos señalado anteriormente, una permanencia en España superior a 183 días en el año natural o que el mismo ostente en nuestro país el centro de intereses vitales.

1.2. Que el trabajador esté desplazado en el extranjero

A este respecto, se pronunció la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante 1002-00, de 28 de abril, avanzando que debe tratarse de trabajadores que ostenten la condición de residentes fiscales españoles y se vean desplazados al extranjero por motivo de su actividad laboral.

Dicho requisito, a priori, parece similar al requerido para la aplicación de la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF, si bien el concepto de “destinado en el extranjero” es objeto de distintas interpretaciones doctrinales.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en resolución de fecha 10 de febrero de 1995, se pronunció al respecto argumentando que *“la localización del puesto de trabajo o prestación de servicios en el lugar al que habitual y permanentemente ha sido asignado el trabajador de la empresa, en línea con la distinción entre permanencia y transitoriedad que realiza el artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores respecto al traslado y al desplazamiento. Es decir, para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados al extranjero es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de 183 días en el mismo municipio, ya que en todo caso no tendría sentido la excepción que contempla el propio artículo 4.Tres.1 en su segundo párrafo”*.

A su vez, la Dirección General de Tributos también respaldó dicha postura al refrendar que *“para que resulte de aplicación este precepto, es necesario, en primer lugar, que el trabajador esté destinado en el extranjero, en el sentido de que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, esté sito en el extranjero. (...) si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo determinado y, una vez finalizado el mismo, retorna a su lugar de trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma, ya que no hay que olvidar que en estos casos no opera el límite de los nueve meses para que las dietas dejen de estar exentas. (...) para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen*

*de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio (...)*¹²⁹, por lo que entiende que, en el ámbito tributario, basta con permanecer más de nueve meses desplazado para acreditar esta voluntad de permanencia y requiere, a su vez, la existencia de un centro de trabajo habitual en el extranjero.

Con ello, para la aplicación del régimen de excesos es necesario que el desplazamiento se produzca con vocación de permanencia, siempre que no pierda la condición de residente fiscal español¹³⁰, a diferencia de lo que ocurre con el requisito para aplicar el artículo 7.p), el cual se concreta en desplazamientos de corta duración¹³¹.

En este punto, cabe recordar lo ya analizado previamente respecto de las diferencias contenidas, en la legislación laboral, entre desplazamiento y traslado del trabajador. Pues bien, recapitulemos que el artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores delimitaba el término “desplazamiento” y exigía un cambio de residencia habitual, bien por la distancia del lugar de residencia o bien por la duración del desplazamiento. Así mismo, el señalado desplazamiento se puede hacer efectivo a otro centro de la misma mercantil, a otra empresa englobada dentro del grupo de empresas para la que presta sus servicios o incluso a una no vinculada. Para dichos efectos, el desplazamiento aparece limitado, en materia laboral, a una duración máxima de doce meses dentro de un periodo de tres años y, en dicho campo, si se supera dicho periodo, nos encontraríamos ante un traslado, quedando relegado el término “desplazamiento”.

Para la legislación laboral, el “traslado”, cuya regulación está prevista en el artículo 40.1 del Estatuto de los Trabajadores, debe ampararse en motivos económicos, técnicos, organizativos o de producción y cuya nota característica es la voluntad de permanencia. Como se señaló, dichos traslados tienen una peculiaridad, respecto a los desplazamientos, y es que únicamente pueden realizarse a centros de trabajo de la misma empresa.

Así, debemos entender, en estos términos, que existe un desplazamiento al extranjero cuando concurre una vocación de permanencia, quedando excluidos de la aplicación de

¹²⁹ Consulta Vinculante 0027-05, de 28 de enero; 0646-01, de 26 de marzo. En los mismos términos, 1566-09, de 30 de junio. Véase también al respecto, ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 171.

¹³⁰ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de trabajadores” op. cit., pág. 828.

¹³¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 170.

este régimen de excesos los meros desplazamientos. En este sentido, debe acreditarse el cambio de centro de trabajo o el traslado previsto a efectos laborales que, reiteramos, serán considerados como tal los que superen los doce meses en un periodo de tres años.

Hecho el deslinde, percibimos necesario introducir el interrogante de dónde debe establecerse el límite, en materia fiscal, para entender acreditada la permanencia o, en caso contrario, la transitoriedad que se requiere para la primera y que, a su vez, es motivo excluyente para la segunda, para la aplicación de este régimen. Pues de atenderse a los nueve meses previstos por la doctrina de DGT estaríamos ante una pérdida de la residencia fiscal española del trabajador desplazado, a no ser que ostente, además, el centro de intereses vitales en España.

Llegados a este punto cabe señalar que la cuestión más problemática al respecto pivota sobre la acreditación de la residencia fiscal en España del trabajador desplazado.

1.3. Que las cantidades percibidas por el trabajador resulten un exceso en relación con las rentas que obtendría el trabajador en nuestro país

Para determinar las cantidades que comprenden el “exceso”, cuyo importe no será objeto de gravamen, ha de atenderse a la operación resultante de hallar la diferencia entre la cuantía que el trabajador habría percibido en igualdad de condiciones en España y la que percibe, efectivamente, por encontrarse en el extranjero. La realización de dicho cálculo corresponde a la entidad empleadora¹³² y en aras a probar dicho extremo resulta suficiente un certificado de la mercantil con el desglose de ambos ingresos por conceptos¹³³.

La Dirección General de Tributos, en su Consulta Vinculante 0612-08, de 28 de marzo, dictamina que *“el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el art- 8¹³⁴ del RIRPF, resulta de aplicación únicamente a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el art. 16.1 de la Ley del Impuesto: rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajenidad.”*

¹³² Así lo aclaró la AEAT en su resolución de 24 de julio de 1996.

¹³³ FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A., *Fiscalidad de los gastos de personal*, Fundación Confemetal, 2001, pág. 172.

¹³⁴ Hoy se corresponde con el artículo 9 del RIRPF.

Además, la propia DGT admite la posibilidad de que estos excesos en los rendimientos del trabajador puedan englobarse en las retribuciones dinerarias o bien en las rentas en especie. Así, por ejemplo, en Consulta Vinculante 2029-00, de 8 de noviembre, señaló que *“las retribuciones dinerarias, indemnizaciones por destino, incentivo de permanencia y gratificación por tiempo trabajado en el extranjero tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, por cuanto constituyen un exceso sobre las retribuciones totales que obtendrían en España (...)”*. De igual forma, en la Consulta Vinculante 2130-99, de 11 de noviembre, dispone que *“la retribución en especie -complemento de vivienda en su modalidad de puesta a disposición de la misma al trabajador- tendrán la consideración de dietas exceptuadas de gravamen, por cuanto constituyen un exceso sobre las retribuciones totales que obtendrían en España”*.

Podemos concluir que dicho régimen resultaría de utilidad, en líneas generales y sin perjuicio de otros, a aquellos sujetos desplazados por motivos laborales que reciban retribuciones por dicho traslado en el desarrollo de sus funciones superiores a los 60.100 euros que configuran el límite cuantitativo de exención del artículo 7.p) de la LIRPF¹³⁵, así como para aquellos otros que ven limitada la aplicación de la exención por no ostentar, el Estado de destino, un impuesto de naturaleza análoga o idéntica a la del IRPF.

2. Incompatibilidad del régimen de excesos con la exención prevista en el artículo 7.p)

La Ley es clara en este punto, sin dejar margen a posibles interpretaciones. Así, el propio artículo 9.a.3.b.4º del 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 Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, dispone que *“lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento”*.

Recordemos que el referido artículo 6 del RIRPF establece en su apartado 3º que *“Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este*

¹³⁵ LÓPEZ, A.: “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12/2008, 2008.

Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención”

Del mismo modo, la redacción del artículo 7.p) de la LIRPF no deja lugar a dudas cuando señala que *“Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención”*.

Al respecto se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 16 de enero de 2019 y establece que *“La presente exención es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el art. 9.A.3.b) del RD 439/2007 (Rgto IRPF), la denominada prima de expatriación, pero es compatible con el régimen general de dietas por desplazamiento fuera de España reguladas en el citado artículo 9.”*

Teniendo en cuenta esta situación de incompatibilidad, resta por ver cuál podría ser el campo de actuación del régimen de excesos. En este sentido resulta lógico deducir que aquellos contribuyentes que reciban retribuciones en dicho concepto superiores a la cuantía de 60.100 euros optarán por aplicar el régimen de excesos, por ser este el límite para la aplicación de la exención contenida en el artículo 7.p) y, de igual modo, lo elegirán aquellos otros que se encuentren en un país en el que no exista un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF¹³⁶.

¹³⁶ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op. cit., pág. 174.

CAPÍTULO III.- EL RÉGIMEN DE TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS Y SU POSIBLE CONFLUENCIA CON LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF

La definición de trabajador transfronterizo nos la da el artículo 182 del Real Decreto 557/2011, de 20 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, tras su reforma por Ley Orgánica 2/2009 cuando establece que *“se halla en situación de trabajo transfronterizo el trabajador que haya sido autorizado para desarrollar actividades lucrativas, laborales o profesionales por cuenta propia o ajena en las zonas fronterizas del territorio español, residiendo en la zona fronteriza de un Estado limítrofe al que regrese diariamente.”*

A su vez, el Reglamento (CEE) número 1408/71, del Consejo de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad, también precisa el concepto de trabajador transfronterizo cuando determina que se concreta en *“(…) todo trabajador que ejerza su actividad profesional en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro, al que regrese en principio cada día o al menos una vez por semana; sin embargo, el trabajador fronterizo que esté destacado por la empresa de la que depende normalmente, en el territorio del mismo Estado miembro o de otro Estado miembro, conservará la calidad de trabajador fronterizo durante un tiempo que no excederá de cuatro meses, aun cuando durante su estancia como destacado no pueda regresar cada día o al menos una vez por semana, al lugar de su residencia (…)”*

De igual modo, será considerado también trabajador transfronterizo aquel que, a sensu contrario, traslade su vivienda a un país vecino y continúe desarrollando su actividad laboral en su Estado de empleo de origen.

En consecuencia, estaremos ante dicho tipo de trabajador en aquellos supuestos en los que la persona realice una circulación regular entre el domicilio, ubicado en un Estado y el centro de trabajo, ubicado en otro país distinto y limítrofe.

En resumen, para ostentar la condición de trabajador transfronterizo deberán concurrir en el sujeto tres requisitos: en primer lugar, que la actividad laboral se desarrolle en uno de los Estados contratantes, en segundo lugar, que su vivienda habitual esté ubicada en el otro Estado contratante y, en último término, que retorne normalmente cada día al Estado donde tiene su vivienda habitual.

Nos encontraríamos en supuestos de trabajadores transfronterizos, por ejemplo, cuando la circulación se produce entre España y Portugal o entre España y Francia.

En este campo, la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no realiza ninguna referencia a estas situaciones, por lo que deberemos acudir a lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble imposición firmados entre España y Portugal o bien entre España y Francia.

Dichos Convenios establecen las condiciones que debe aunar un trabajador dependiente para que le resulte de aplicación el tratamiento fiscal de fronterizo.

Para nuestro estudio, analizaremos el artículo 15 del Instrumento de Ratificación, del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993. (“Boletín Oficial del Estado” de 7 de noviembre de 1995), relativo a los servicios personales dependientes, el cual dispone en su apartado 1º que *“sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19, 20 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo 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 en ese otro Estado, las remuneraciones percibidas por tal concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado”* y continúa añadiendo en su apartado 4º que *“no obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado.”*

En definitiva, de acuerdo con el Convenio analizado, si un trabajador residente en España estuviese contratado por una empresa portuguesa y para llevar a cabo sus funciones se desplaza, diariamente, a Portugal y, una vez finalizada su jornada laboral retorna a su vivienda en España, las remuneraciones que perciba por dicha actividad laboral en Portugal, únicamente podrán someterse a tributación en España, por ser el Estado de residencia del trabajador.

Cabe concretar que, para acreditar dicha circunstancia, de conformidad con el artículo 4 del citado Convenio, deberán aportar un certificado de residencia fiscal.

La DGT, en su Resolución 0430/09, de 3 de marzo de 2009 limitaba la aplicación del régimen de trabajadores fronterizos a aquellos trabajadores de países limítrofes, cuyo Estado tuviese firmado con España un Convenio para evitar la doble imposición en el

que se contuviese una cláusula con referencia expresa a la tributación de los trabajadores fronterizos.

Así las cosas, y como resuelve la Resolución de la DGT 1508/05, de 19 de julio de 2005, dicho calificativo de trabajadores fronterizos no resulta de aplicación a los trabajadores de Marruecos que, pese a ser país limítrofe, no ostenta en el CDI firmado cláusula alguna sobre dicha tributación.

Llegados a este punto, procede preguntarse si a dichos trabajadores transfronterizos, residentes en España y que se desplazan diariamente a realizar su actividad laboral a Portugal, les resultaría aplicable la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF.

Bajo nuestro punto de vista, la respuesta debiera ser afirmativa, en tanto en base a lo dispuesto en el artículo 15.4 del CDI hispano-portugués, en el supuesto de trabajadores fronterizos, los rendimientos del trabajo obtenidos por razón del desarrollo de la actividad laboral tributan en el Estado de residente, esto es, España y, por ende, entran dentro de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF en tanto tienen consideración de residentes fiscales españoles, por lo que, de cumplir los restantes requisitos previstos en la norma, procedería la aplicación de la referida exención y, como resulta lógico, con los límites cuantitativos impuestos en el precepto.

Muy brevemente, recordamos los requisitos que debe cumplir el trabajador transfronterizo, residente fiscal en España, para poder aplicar la exención comentada: en primer lugar, el trabajo deberá realizarse, efectivamente, en el extranjero para una entidad no residente en España o un establecimiento permanente ubicado en el extranjero. Debemos recordar, en este punto, que el desplazamiento físico del trabajador debe realizarse de forma efectiva y el centro de trabajo debe estar ubicado fuera de las fronteras del estado español. En segundo lugar, que en el territorio en que se realice la actividad laboral se aplique un impuesto de idéntica o análoga naturaleza y no se trate de un país considerado, reglamentariamente, como paraíso fiscal, criterio que igualmente se respeta en el caso de Portugal.

Por todo ello, entendemos que el régimen de trabajadores transfronterizos es compatible con la aplicación de la exención contenida en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

Así lo entiende la propia AEAT en su programa Informa en la que bajo el número 135119 se pregunta si la exención aplicable a los rendimientos obtenidos en el extranjero es aplicable a los trabajadores fronterizos. En respuesta a dicha pregunta la AEAT responde que *“Los trabajadores que, residiendo en España, trabajen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el*

extranjero, podrán aplicar la exención prevista en la letra p) del artículo 7 siempre que cumplan los demás requisitos exigidos previstos en dicho precepto. (Ejemplo: residente en España que trabaja en Portugal desplazándose diariamente de lugar de residencia al trabajo)”.

En este mismo sentido, ya se había pronunciado la DGT en su Consulta Vinculante 1376/07, de 25 de junio de 2007, cuando analizaba el supuesto de un residente fiscal en España que prestaba servicios en Portugal para la sanidad pública portuguesa, resolviendo la Dirección General de Tributos que, teniendo el ciudadano su residencia fiscal en nuestro país y desarrollando sus funciones laborales en el extranjero, podría aplicar el régimen previsto en el artículo 7.p) de la LIRPF, siempre que cumpliera los restantes requisitos exigidos por la norma.

CONCLUSIONES

Una vez analizados todos los epígrafes de este trabajo podemos sustraer una serie de conclusiones en lo referente a la configuración de la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF, que supone la no tributación de los rendimientos del trabajo obtenidos por trabajadores desplazados al extranjero que cumplan determinados requisitos legales.

PRIMERA. Desde el punto de vista de un enfoque evolutivo, la redacción originaria del precepto exigía que en el país de destino se tributase, efectivamente, por los rendimientos del trabajo obtenidos. Sin embargo, esta exigencia fue flexibilizada en la redacción introducida por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, pasando a establecerse, únicamente, que en el país en el que se van a desarrollar dichos trabajos existiese un impuesto de naturaleza idéntica o análoga, no requiriendo la efectiva tributación del sujeto por dichas retribuciones.

SEGUNDA. Una de las cuestiones centrales en la aplicación del régimen es la determinación de la residencia fiscal del trabajador que figura como premisa para poder acogerse a la exención. En este punto podemos destacar una serie de consideraciones. En primer lugar, la situación actual de crisis sanitaria derivada del Covid-19 puso de manifiesto un nuevo panorama relativo al cómputo de las ausencias esporádicas a efectos de determinar la residencia fiscal, en tanto a aquellos días que el obligado tributario ha tenido que permanecer en el país a causa de la declaración del estado de alarma. Dicha cuestión ya fue resuelta por la Dirección General de Tributos, apartándose de las recomendaciones de la OCDE, si bien a nuestro juicio es preciso diferenciar la voluntariedad del desplazamiento y la estancia en territorio español de la obligatoriedad de la permanencia por causas de fuerza mayor que escapen al control del sujeto desplazado.

En segundo lugar, la norma no exige que el desplazamiento se concrete en una duración mínima o los desplazamientos ostenten carácter de continuados y no interrumpidos, siempre y cuando el trabajador continúe siendo residente fiscal en España, bien atendiendo al criterio de permanencia, bien en virtud de mantener el centro de intereses económicos o bien como consecuencia de la presunción de residencia fiscal por quedarse en España su cónyuge e hijos menores.

Por ello, en tercer lugar, estudiada la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resulta criticable que no se regule, de manera específica, la situación de aplicación del artículo 7.p) LIRPF cuando concurriesen los requisitos previstos en el precepto y se considerase al contribuyente como residente fiscal de ambos Estados, es decir, de España y del país de destino en que presta los servicios, interactuando, por tanto, legislación interna con aplicación de CDI.

Finalmente, por lo que se refiere a la posible aplicación de la exención a los trabajadores impatriados, no existe acuerdo entre la doctrina al respecto, si bien entendemos que aquel trabajador que se traslada a España y adquiere la residencia fiscal española, para aquellos rendimientos del trabajo percibidos por la actividad laboral desarrollada en el otro Estado en el ejercicio del traslado a España, siempre que se cumplan los restantes requisitos, deducimos que resultaría aplicable el régimen de exención previsto.

TERCERA. Al concluir el análisis de qué rendimientos del trabajo son objeto de exención, podemos determinar que no existe una conclusión pacífica entre la doctrina académica ni tampoco en nuestros tribunales. Con relación a este aspecto, no podemos pasar por alto que, nada dice la literalidad de la norma acerca de la naturaleza de la vinculación laboral y, por ende, entendemos que dicha naturaleza no puede constituir un elemento básico determinante para la aplicación de la exención, deduciendo que la relación que vincule al sujeto desplazado con la entidad empleadora podría concretarse, tanto en una de carácter laboral, como en una de carácter mercantil, sin que sea la característica de esta última óbice para excluir la aplicación del beneficio fiscal. De este modo, la norma no distingue a qué rendimientos del trabajo afecta la exención y a cuáles no, sino que la limitación viene impuesta por una interpretación realizada por la Dirección General de Tributos.

En íntima relación con esto y no menos importante, resulta el hecho de que la norma tampoco delimita la naturaleza de los trabajos o el tipo de actividades que se realicen y que sean objeto de posible exención ni, mucho menos, prohíbe aplicarla a aquellas consideradas de carácter de supervisión o coordinación.

Y, en lo referente a la carga probatoria, tampoco manifiesta la literalidad del precepto que se requiera, como medio probatorio del elemento objetivo del desplazamiento fuera del territorio español y la prestación efectiva del servicio o realización del trabajo, la emisión de certificados por parte de las administraciones de los estados implicados.

CUARTA. Por lo que se refiere a la entidad empleadora resultan relevantes dos consideraciones. Por un lado, al examinar el alcance de la residencia de la entidad empleadora, vislumbramos que la norma de aplicación tampoco dice nada al respecto, llegando a considerar el Tribunal Supremo que ni siquiera se exige la existencia de dos mercantiles o entidades, sino que lo que requiere el precepto es la existencia de una persona física, residente en España, que preste servicios por cuenta ajena para una entidad no residente o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En este punto, no debemos obviar que la finalidad del artículo 7.p) de la LIRPF no es otra que la internacionalización del capital humano, concretándose la pretensión en que el beneficio que supone la exención es para los trabajadores y no para las empresas.

Por otro lado, la literalidad del precepto tampoco establece nada al respecto de si la beneficiaria de los trabajos debe ser en exclusiva la entidad extranjera, no exigiendo en ningún caso que la entidad no residente en España o el establecimiento permanente radicado en el extranjero sean los únicos beneficiarios de los servicios prestados por el trabajador desplazado.

QUINTA. Suscitada la cuestión de si el territorio de prestación del servicio o desarrollo de la actividad laboral debe coincidir con el territorio de residencia de la entidad destinataria de dicho servicio o trabajo, debemos concluir que nada dice a este respecto el precepto objeto de estudio, pues únicamente requiere que dicha prestación se realice, efectivamente, para una empresa no residente en España o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Hecho el deslinde, entendemos que, si bien el legislador anuncia que no debe recurrirse a la figura de la analogía para extender los efectos de una exención, tampoco debe restringirse, por parte de la Administración Tributaria, su aplicación pues razonamos que no realizar una aplicación analógica no implica un deber de interpretación literal o gramatical del artículo, pues interpretar en sus “estrictos términos” implica valerse de los criterios interpretativos.

SEXTA. Analizado el concepto de servicios intragrupo y estudiada su implicación en la aplicación del régimen de la exención, surgían discrepancias acerca de la posibilidad de empleo de la misma por no poder apreciar la existencia de una utilidad reportada a la entidad receptora del servicio o trabajo, en tanto podría entenderse que no se aportaba un valor añadido y, a mayores, que resultaría imprescindible la determinación de si de

la actividad realizada debería inferirse un interés comercial o económico para el miembro.

SÉPTIMA. La legislación española, prevé a su vez el conocido “régimen de excesos” y establece una incompatibilidad entre la aplicación de este y la de la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF, por lo que los trabajadores desplazados se verán abocados a optar, según lo que les convenga en términos económicos, entre uno de los dos regímenes. En este sentido, entendemos que decidir elegir entre un sistema u otro variará en función de las circunstancias personales de cada trabajador, si bien, a rasgos generales, podría deducirse que el régimen de la exención, previsto en el artículo 7.p) será más atractivo para aquellos sujetos desplazados que no ostenten destino en el extranjero mientras que, el de excesos lo preferirán aquellos trabajadores en cuyo país de destino no exista un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de nuestro IRPF, pues se trata de una condición imprescindible para la aplicación del artículo 7.p), o cuyas percepciones salariales por dicho desplazamiento superen los 60.100 euros objeto de exención por el artículo 7.p), pues en el régimen de excesos no existe límite cuantitativo.

OCTAVA. Respecto a la posible confluencia entre el régimen de los trabajadores transfronterizos y la aplicación de la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF, llegamos a la conclusión de que, si dichos trabajadores poseen la residencia fiscal española y cumplen los restantes requisitos previstos en el precepto, procedería la aplicación de la referida exención, con los límites cuantitativos impuestos en el artículo.

NOVENA. Después de una lectura minuciosa del precepto objeto de este estudio y de un análisis profundo de los fines y fundamentos que respaldan la citada exención, podemos exponer que la misma responde a una política legislativa de neutralidad fiscal, la cual demanda la promoción de los desplazamientos y trata de evitar que los trabajadores expatriados se inclinen por modificar su residencia fiscal. Quiere esto decir que lo que el legislador persigue es impedir que dichos desplazamientos de trabajadores redunden en una disminución del número de contribuyentes en territorio español. Los datos disponibles del año 2017-2018 nos sitúan en la utilización del régimen del artículo 7.p) por un número de trabajadores desplazados que se asienta en los 55.000, con un descenso de la partida presupuestaria destinada a este concepto entre ambos años, lo que debiera llevar a cuestionarnos si la interpretación que la Administración tributaria viene haciendo de los requisitos exigidos por la ley no está suponiendo, a través de la

vía aplicativa, una restricción a su utilización y, por lo tanto, a la consecución de la finalidad pretendida.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, 2010.
- BAKER, P., *Double Tax Conventions*, Sweet & Maxwell, London, 2004.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., “La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: la bifurcación del régimen de paraísos fiscales y sus implicaciones en la política fiscal y Derecho Comunitario”, en la obra colectiva *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, 2008.
- CALVO ORTEGA, R. y MARTÍN QUERALT, J., “Estudio introductorio” a la obra de Vanoni, E., *Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias*, IEF, Ministerio de Hacienda, 1973.
- CARBAJO VASCO, D., “Hacienda Pública y Globalización”, *Crónica Tributaria*, núm. 123/2007.
- CASAS AGUDO, D., “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, coord. Sánchez Galiana, J.A., Marcial Pons, Madrid, 2008.
- CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUÍZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Revista Crónica Tributaria*, núm. 126/2008.
- CORDÓN EZQUERRO, T., “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, *Manual del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, IEF, Madrid, 2005.

-CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

-CORDÓN EZQUERRO, T.: «Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional», ICE, nº 825, 2005.

-DE MIGUEL MONTERRUBIO, M., “Tributación en España de los trabajadores desplazados” en el libro colectivo dirigido por RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A., *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003.

-ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores” en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2007.

-FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A., *Fiscalidad de los gastos de personal*, Fundación Confemetal, 2001.

-GARCÍA CARRETERO, B., *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía nº 1, AEDAF, Madrid, 2006.

-GARCÍA CARRETERO, B., “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2018, Aranzadi.

-GONZALEZ MARTINEZ, J.A y ORTEGA GIMÉNEZ, A., *Gestión de trabajadores expatriados. Cuestiones básicas jurídico-laborales, fiscales y de recursos humanos*. Copyright, Madrid, 2011.

-HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.

-LANASPA SANJUAN, S., “La prueba de las ausencias no esporádicas en la residencia habitual de las personas físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 164, 2017.

-LÓPEZ, A.: “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12/2008, 2008

- MARTÍNEZ CHAMORRO, M., “La residencia habitual en el Nuevo IRPF”, *Su Dinero*, núm. 165, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., “La entrada en vigor, terminación y denuncia del Convenio”, *Comentarios a los CDIs concluidos con España*, PBM, La Coruña, 2004.
- MELLADO BENAVENTE, F.M., *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2ª Ed., CISS, Valencia, 2003.
- PÉREZ ROYO, F. (director) GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I; ESCRIBANO, F.: CUBERO TRUYO, A.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2012.
- RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, II, 2005.
- 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.
- RUBIO GUERRERO, J.J., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, *Manual de fiscalidad internacional*, 3ª Edición, Vol I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- RUIBAL PEREIRA, Luz., “La relevancia del concepto de ausencia esporádica en la determinación de la residencia fiscal en el IRPF. Análisis de la STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017” CEF, núm. 419, febrero 2018.
- RUIBAL PEREIRA, Luz, *Las prestaciones por maternidad en el IRPF: una reforma necesaria*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2018.
- SIMÓN ACOSTA, E., “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, 2016.
- SIMÓN ACOSTA, E., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

-STAHL, K., "Sweden: New Act on the Effects of tax treaty provisions on domestic law", *Intertax*, nº 11, 1996.

-VELÁZQUEZ CUETO, F. "La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos.", *Cuadernos de Formación*, IEF, núm. 17/12, Madrid, 2012.

-VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997