

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADE

Trabajo fin de GRADO



DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS

Autor: González Ramos, María

Tutor: Galán Ruiz, José Javier

Madrid, diciembre 2020

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	2
2. LA EXPATRIACIÓN	3
2.1 CONCEPTO DE EXPATRIACIÓN	3
2.2 CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA EXPATRIACIÓN	4
2.3 FASES DEL PROCESO DE EXPATRIACIÓN	6
3. LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA	8
3.1 CONSIDERACIONES GENERALES	8
3.2 REQUISITOS PARA SER RESIDENTE FISCAL ESPAÑOL	10
3.2.1 PERMANENCIA DE 183 DÍAS EN ESPAÑA	10
3.2.2 LUGAR DONDE SE ENCUENTRA SU CENTRO DE INTERESES ECONÓMICOS	11
3.2.3 LUGAR DÓNDE SE HALLA SU VÍNCULO FAMILIAR	12
3.3 CONTRIBUYENTES CON LA RESIDENCIA HABITUAL EN EL EXTRANJERO	12
4. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA EN EL MARCO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	14
4.1 DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA	14
4.2 LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS RELACIONES LABORALES	14
4.3 DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA SEGÚN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	16
5. EXENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO	19
5.1 CUESTIONES PREVIAS DEL IRPF	19
5.2 REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN	21
5.2.1 TRABAJOS EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL EXTRANJERO	21
5.2.2 QUE EL TRABAJO SE REALICE PARA UNA EMPRESA NO RESIDENTE EN ESPAÑA O UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTRANJERO	22
5.2.3 IMPUESTO ANÁLOGA NATURALEZA EN EL ESTADO DONDE SE REALICEN LOS TRABAJOS, Y QUE NO ESTÉ CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL	24
5.3 LÍMITES CUANTITATIVOS A LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN	25
6. RÉGIMEN DE EXCESOS	26
7. RÉGIMEN DE DIETAS	28
8. CONCLUSIONES	30
BIBLIOGRAFÍA	33

ABREVIATURAS

BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenios de doble imposición
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
ET	Estatuto de los Trabajadores
IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes
IRPF	Impuesto sobre la renta de personas físicas
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del impuesto sobre la renta de personas físicas
LIS	Ley del impuesto sobre sociedades
LO	Ley orgánica
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PYMES	Pequeñas y medianas empresas
RD	Real Decreto
RIRPF	Reglamento del impuesto sobre la renta de personas físicas
RRHH	Recursos humanos
TFUE	Tratado de funcionamiento de la Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

Este documento contiene un trabajo de investigación sobre la fiscalidad de las personas expatriadas, en concreto, lo más destacable es la exención que se les realiza en el impuesto sobre la renta de personas físicas.

Se trata de un tema de especial relevancia, ya que actualmente, la globalización de la economía está obligando a las empresas a realizar cambios en la gestión de recursos humanos. Uno de ellos, es la movilidad geográfica de la plantilla de las empresas a nivel internacional, es lo que se denomina expatriación.

Cada vez son más las empresas que deciden llevar a cabo el envío de trabajadores expatriados al país de destino, lógicamente esta práctica es más habitual en grandes empresas que en pequeñas y medianas empresas, de ahora en adelante, pymes.

El traslado de los trabajadores a los distintos países conlleva para la empresa analizar los objetivos que se pretenden alcanzar, hay que ser precisos para seleccionar al candidato idóneo que sea capaz de desarrollar el proyecto que se le ha adjudicado, y tener una previsión de las responsabilidades que tendrá a su regreso.

En cuanto al trabajador debe estar motivado y tener unos objetivos específicos, ya que supone un reto por supuesto en el ámbito profesional, pero también en el ámbito personal y familiar.

En primer lugar, antes de estudiar la fiscalidad, hay que entender que es la expatriación, por qué motivo las empresas la realizan y las consecuencias que esto conlleva para ambas partes.

Además, voy a analizar cuando tienes que tributar en España, es decir, los requisitos por los que se considera que tienes tu residencia fiscal en España.

Hay que tener en cuenta que surgen problemas de doble imposición internacional, cuando una persona tiene su residencia habitual en un país, pero a su vez obtiene rendimientos por rentas del trabajo en otro país. Se examinarán también los requisitos requeridos para poder resolver la doble residencia.

De este modo, podremos analizar la exención de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados al extranjero, explicando en profundidad los requisitos que se exigen. Se hará mención del régimen de excesos y del régimen de dietas.

Finalmente, se desarrollarán las conclusiones a partir de los resultados obtenidos en el trabajo de investigación, poniendo de manifiesto su trascendencia e importancia en muchas de las empresas españolas.

2. LA EXPATRIACIÓN

2.1 CONCEPTO DE EXPATRIACIÓN

La gestión de la expatriación se ha convertido en un factor determinante que va a poder establecer el éxito o el fracaso del proceso de internacionalización de las empresas.

De acuerdo con Bonache (2002), *“los expatriados son empleados que las empresas multinacionales destinan, generalmente en muy buenas condiciones, a vivir y trabajar en el extranjero por un determinado tiempo”*¹

Otra definición nos la ofrece Porret (2014), que afirma que *“un expatriado es el empleado de una compañía que se desplaza, por un tiempo más o menos prolongado, de un país a otro bajo un programa específico y que está de acuerdo con la nueva situación en que se encontrará, teniendo en cuenta dónde estaba anteriormente y considerando una serie de circunstancias personales, profesionales, familiares, culturales, sanitarias, religiosas económicas y de ocio”*²

De este modo, se puede explicar que la expatriación es un desplazamiento internacional temporal de un trabajador con el compromiso de la empresa de enviarlo de vuelta al país de origen; allí el trabajador se compromete a ofrecer sus servicios profesionales y a alcanzar el objetivo que le ha puesto la empresa.

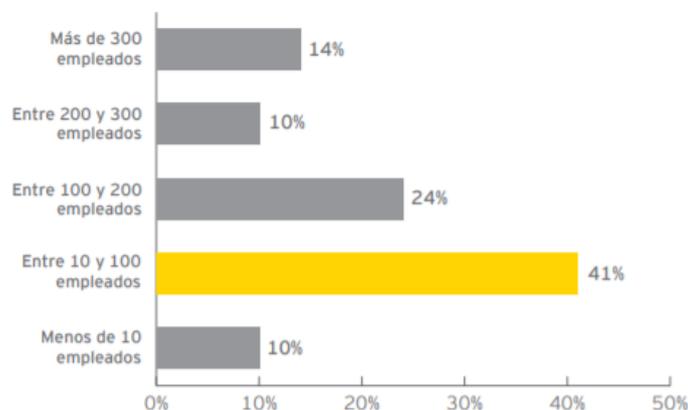


Gráfico nº 1 - Promedio expatriados

Fuente: IESE y Ernst & Young

¹ BONACHE PÉREZ, J. Y CABRERA IZQUIERDO, A. (2002): “Dirección estratégica de personas: evidencias y perspectivas para el siglo XXI”. Madrid: FT PRENTICE-HALL.

² PORRET GELABERT, M. (2014): “Gestión de personas: Manual para la gestión del capital humano en las organizaciones”. Madrid: Editorial ESIC.

En este gráfico se puede ver que las grandes empresas envían a muchos de sus trabajadores a trabajar fuera de su país de origen. Según el estudio realizado en 2014 por IESE y Ernst & Young, el 41% de las empresas tienen entre 10 y 100 empleados expatriados.

Estos desplazamientos que realizan los trabajadores están fomentados por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en concreto, en los artículos 21 y 45.

En el artículo 21 del TFUE dice que *“todo ciudadano de la Unión Europea tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados Miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación”*³

Está regulado en el TFUE, porque es un fenómeno que cada vez es más habitual en ambos sentidos, tanto que trabajadores españoles se vayan a trabajar al extranjero, como que trabajadores extranjeros vienen a España en busca de trabajo, ya sea de manera temporal o permanente.

Además, en el artículo 45 menciona a los trabajadores *“quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión”*⁴

2.2 CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE LA EXPATRIACIÓN

La mayoría de las empresas españolas están optando por la estrategia de internacionalización, para estar abiertas a nuevos mercados y tener más oportunidad de crecimiento.

Por ello, el motivo principal que lleva a las empresas a recurrir a la expatriación es la expansión de su negocio.

Otra de las razones es la necesidad de transmitir los conocimientos de la central a las empresas subsidiarias o filiales, en primer lugar, los conocimientos técnicos, que se conseguirán con una formación básica, y, por otra parte, los conocimientos organizacionales de la empresa, es decir, el criterio para tomar las decisiones, el estilo de vida de la empresa y la forma de actuar según sus valores. En definitiva, transmitir la cultura de la empresa a las personas locales.

Además de las mencionadas anteriormente, existen otros motivos empresariales para llevar a cabo la expatriación, por ejemplo, el deseo de la compañía de lograr la adquisición de empresas en ese país, o enviar a una persona para solucionar un problema urgente.

³ Europa. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Diario oficial de la Unión Europea, 30 de marzo de 2010, C83/57. Artículo 21.

⁴ Europa. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Diario oficial de la Unión Europea, 30 de marzo de 2010, C83/57. Artículo 45.

Para finalizar, cabe destacar, la opinión de Bonache Pérez (2002), en cuanto a las diferentes razones que pueden conducir a una empresa internacional a recurrir al envío de trabajadores expatriados a los países de destino:

“garantizar la transferencia del saber hacer de la empresa cuando se inicia el negocio, crear una imagen corporativa sólida a nivel internacional, fomentar el desarrollo de nuevas habilidades y conocimientos de carácter internacional de los altos directivos, o suplir las carencias de talento disponible en el país de destino”⁵

No importa la causa que vaya a elegir la empresa para enviar a sus trabajadores al extranjero, lo importante es realizar una gestión eficaz de todo del proceso por parte de RR.HH.

El fracaso de la asignación del expatriado generaría unos costes muy altos para la empresa, por lo que las consecuencias serían negativas, ya que supondría la vuelta al país de origen del trabajador expatriado o conservar al trabajador en el país de destino, pero con una productividad menor de la requerida.

Una vez entendidas las diferentes causas por las que a las empresas les beneficia la expatriación, y sus posibles consecuencias, hay que analizar las motivaciones de los trabajadores.

En algunas ocasiones, son los propios trabajadores los que solicitan a la empresa ser trasladados a otro país para trabajar, porque piensan que va a ser una oportunidad única y buena.

Los intereses de los trabajadores son en primer lugar profesionales, desplazarte a otro país para trabajar va a enriquecer su vida profesional, y esto demuestra una adaptabilidad y una apertura que más tarde será beneficioso para tu curriculum. Además, los motivos económicos son importantes, ya que normalmente se les ofrece el salario más un plus de expatriación que incluye la vivienda, el seguro médico, la escolarización de los hijos o el automóvil. Aparte, de los beneficios fiscales que le van a conceder por obtener rendimientos en el extranjero, los cuales, analizaremos más adelante.

La experiencia de conocer otro tipo de cultura, de conocer gente nueva, aprender a la perfección el idioma del país de destino... son otros motivos, en este caso, retos de crecimiento personal, que los trabajadores tienen para ser expatriados.

Respecto a las consecuencias que puede conllevar el proceso de expatriación para los trabajadores, suelen ser negativas.

Pueden presentar dificultades con respecto al aprendizaje del idioma, y por ello, no conseguir integrarse bien. Además de las diferencias socioculturales que pueden encontrar en el país de destino como las normas de conducta, valores morales o los usos y costumbres.

⁵ BONACHE PÉREZ, J. Y CABRERA IZQUIERDO, A. (2002): “Dirección estratégica de personas: evidencias y perspectivas para el siglo XXI”. Madrid: FT PRENTICE-HALL.

También pueden existir consecuencias familiares negativas, por la carencia de relaciones o interacciones sociales en un país nuevo o la no aclimatación por parte de los hijos al nuevo centro de estudios.

A pesar de todo esto, la mayoría de las personas expatriadas salen beneficiadas tanto a nivel profesional como personal de la experiencia, y volverían a repetir en un futuro si se dan las circunstancias.

2.3 FASES DEL PROCESO DE EXPATRIACIÓN

La selección del candidato idóneo es muy importante para que se cumpla el objetivo que tiene la empresa.

A partir del siguiente cuadro, vamos a analizar las distintas etapas por las que pasan todas las personas expatriadas: la fase inicial o previa, seguida de la fase de desarrollo, y, por último, la repatriación.

Previa/Inicio	Desarrollo	Repatriación
<ul style="list-style-type: none"> ▸ Selección ▸ Comunicación ▸ Planificación, ayuda y asesoramiento ▸ Retribución 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Duración ▸ Readaptación ▸ Reajuste profesional ▸ Cambio de empresa 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Adaptación ▸ Expectativas ▸ Reconocimiento y promoción ▸ Desarrollo profesional

Tabla nº 1 - Fases del proceso de expatriación

Fuente: IESE y Ernst & Young (2013)

La etapa de inicio es en la que se debe seleccionar al profesional que se considera más adecuado para realizar el proyecto que quiere la empresa. Se tendrá en cuenta la trayectoria profesional, las experiencias internacionales previas y la flexibilidad presentada por los postulantes. Además de la capacidad para trabajar en equipo.

Se debe ofrecer tanto al expatriado como a su familia una formación previa y sensibilizarlos con la cultura, las leyes, las costumbres del país de destino. La empresa va a conceder un complemento al salario de los expatriados, que se usa como incentivo para que trabajen en el extranjero.

En segundo lugar, la etapa de desarrollo, en la que la persona llega a un nuevo entorno laboral y se debe adaptar a él. Se exige a la empresa que la expatriación sea un paso previo para que el trabajador pueda desarrollarse profesionalmente, y ofrecer ayuda en todo lo que necesite al expatriado.

Charles Darwin decía una frase que en este caso puede aplicarse, *“las especies que sobreviven no son las más fuertes ni las más inteligentes, sino aquellas que se adaptan mejor a los cambios”*

Para finalizar el proceso, nos encontramos con la repatriación, es decir, que algo o alguien vuelvan a su patria. Es la etapa más complicada.

Después de adaptarse al país de destino, ahora el trabajador debe realizar una readaptación después un largo período trabajando fuera. Se debe dejar claro por parte de la empresa las nuevas funciones y responsabilidades asignadas, así como la retribución que va a ser percibida.

Si se gestiona de manera errónea el proceso de repatriación se verá afectado el rendimiento del trabajador, e incluso, se podría plantear abandonar la empresa.

Olivier Soumah- Mis, menciona en su artículo *“Cómo capitalizar la experiencia de los expatriados a su regreso”*, que en su vasta experiencia a lo largo de los años no conoció una empresa que cuente con un programa para capitalizar toda la rica experiencia que sus expatriados adquieren durante sus estancias en el extranjero”⁶

⁶ OLIVIER SOUMAH-MIS (2015): “Como capitalizar la experiencia de los expatriados a su regreso”. Executive cultural coach.

3. LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

3.1 CONSIDERACIONES GENERALES

El objetivo de este trabajo es determinar la tributación de trabajadores que, prestando sus servicios a empresas españolas, se desplazan al extranjero para desempeñar sus funciones laborales, para ello es fundamental saber dónde tienen esos trabajadores su residencia habitual.

El derecho a elegir tu residencia viene recogido en el artículo 19 de la Constitución Española, *“los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional”*⁷

La Ley General Tributaria, de ahora en adelante, LGT, establece en su artículo 11 *“Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”*⁸

De acuerdo con este precepto, si la ley que tiene que regular un determinado impuesto no establece cuál es el criterio de sujeción que se debe aplicar, se usará el criterio de residencia en el caso de que sea un impuesto personal, como el Impuesto de la renta de no residentes.

Los criterios por los que una persona se puede considerar que tiene su residencia fiscal en España, se encuentran regulados en la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, que vamos a denominar LIRPF.

El IRPF actualmente se encuentra regulado por la ley del impuesto de la renta de las personas físicas, la ley 35/2006, de 28 de noviembre y por el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que fue aprobado por el real decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Es un impuesto cedido parcialmente a las comunidades autónomas, está cedido el 50% de la recaudación en el territorio de cada comunidad, y se les atribuyen las competencias normativas.

El impuesto sobre la renta de personas físicas es un tributo personal, es decir, se van a tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo; y es un tributo directo, va a gravar de manera directa los ingresos o el patrimonio de los ciudadanos residentes en España.

⁷ Constitución española, de 29 de diciembre. Boletín Oficial del Estado nº 311, de 29 de diciembre de 1978.

⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado nº 302, de 18 de diciembre de 2003.

Además, este impuesto grava según los principios de igualdad, generalidad y progresividad. El principio de igualdad se refiere al deber de dar el mismo tratamiento a las personas que se encuentren en situaciones jurídicas iguales. El principio de generalidad, quiere decir que todos los sujetos, sean personas físicas o jurídicas están sometidos al poder tributario. Y el principio de progresividad supone que los tipos impositivos se van a establecer de modo que un incremento de la base imponible produzca un aumento de la deuda tributaria.

La LIRPF explica en su artículo octavo, quienes son los sujetos pasivos que van a tener que pagar por este impuesto.

“1. Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*
- b) Las personas físicas que tuviesen su territorio habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.*

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.”⁹

Este precepto se refiere a la denominada cuarentena fiscal, es decir, va a establecer la tributación que deben realizar las personas físicas que tengan nacionalidad española, pero trasladan su residencia a un paraíso fiscal.

Los países considerados como países fiscales aparecen en el Real decreto 1080/1991, de 5 de julio¹⁰, junto con las modificaciones que se hicieron en el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero.

Para resumir el artículo 8. 2, las personas físicas que sean nacionales españoles y que se trasladen a un paraíso fiscal, van a ser contribuyentes del IRPF por su renta mundial durante el año de cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes.

Vamos a analizar el artículo 9, en el que se indican los tres criterios por los que se entiende que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España. El primero es la permanencia de 183 días en España; el segundo el lugar donde se encuentren sus intereses económicos, y el tercero, el lugar donde se halla su vínculo familiar. Con que se de uno de ellos, ya se le va a considerar residente fiscal español.

Por último, vamos a analizar el artículo 8.1 apartado b, para ver qué sucede con los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero.

⁹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, IRPF. Boletín Oficial del Estado nº 285, de 29 de noviembre de 2006. Artículo 8.

¹⁰ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Disponible en : <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-18119>

3.2 REQUISITOS PARA SER RESIDENTE FISCAL ESPAÑOL

3.2.1 PERMANENCIA DE 183 DÍAS EN ESPAÑA

El artículo noveno de la LIRPF determina 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.”¹¹*

El primer requisito establecido por el legislador es tener una vinculación física con el territorio, es decir, la presencia física de una persona en España durante un tiempo determinado, concretamente se va a exigir permanecer durante más de 183 días de cada año natural, aunque no tienen que ser consecutivos.

Para realizar el cálculo del número de días de permanencia, el citado artículo decreta que se van a computar las ausencias esporádicas, excepto que el contribuyente pueda acreditar su residencia fiscal en otro país. Para que se entienda mejor, si el trabajador ha permanecido en España 160 días porque se ha desplazado a otros países para irse de vacaciones o por trabajo, pero no es capaz de acreditar su residencia fiscal en otro país, se van a computar todos los días del año como días de permanencia en España a efectos de determinar su residencia fiscal.

Sin ninguna duda, resulta muy beneficioso para la Administración, ya que con esta condición va a conseguir que un número amplio de individuos tenga la consideración de contribuyentes. Esta norma está buscando evitar situaciones de apátridas fiscales.

Las ausencias esporádicas han sido objeto de controversia, ya que no está bien determinada su definición. No obstante, hay un avance con una sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2017, en la que explica que el concepto de ausencias esporádicas debe fijarse exclusivamente en el dato de la duración de permanencia fuera de España.

En esta sentencia del Tribunal Supremo, los hechos son los siguientes: Valentín fue beneficiario de una beca del ICEX durante un año en Rumanía, le fue retenido una cantidad por el IRPF y él pidió su devolución y se la negaron. Por ello interpuso un recurso que se le dio la razón porque alegó que no había permanecido más de 183 días en España. El Estado lo llevó al Tribunal Supremo, que confirmó la sentencia del Contencioso – Administrativo, en virtud de que la permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días por estar disfrutando una beca de estudios, no se puede considerar una ausencia esporádica.¹²

¹¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, IRPF. Boletín Oficial del Estado nº 285, de 29 de noviembre de 2006. Artículo 9 apartado a.

¹² STS 4306/2017, de 28 de noviembre de 2017.

3.2.2 LUGAR DONDE SE ENCUENTRA SU CENTRO DE INTERESES ECONÓMICOS

Siguiendo con el análisis del artículo 9 de la IRPF, establece que:

1. *“Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”¹³*

Esto quiere decir que, aunque la persona pueda determinar su residencia fiscal en otro país o, haya permanecido menos de 184 días en España, todavía podría ser considerado residente en nuestro país según este criterio económico.

El artículo no deja ninguna duda, afirmando que basta con que concurra alguna de las circunstancias para ser residente, no se da prioridad a ninguna de ellas.

Es una consecuencia imperativa, es decir, en este criterio no se admite prueba en contrario (que resida en otro país), excepto que haya entre ambos un Convenio y exista un conflicto de doble imposición.

Este criterio aparte de forma directa abarca también la forma indirecta. Esto quiere decir que no se va a considerar no residente a un individuo que tiene todo su patrimonio productivo en España o a quien canaliza otras rentas de fuente española usando una sociedad que no es residente.

Según López López H. (2016) *“a la hora de determinar la residencia del trabajador desplazado al extranjero debe tenerse en consideración la composición de su patrimonio en conjunto para determinar, en su caso, si el núcleo principal o la base de sus intereses económicos radica en España, pese a dicho desplazamiento”¹⁴*

El legislador no deja claro lo que significa el núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos del contribuyente, se trata de conceptos imprecisos con dificultades para probarlo, por lo que está sujeto a distintas interpretaciones.

La afirmación de si el núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos se encuentra en España, lo van a valorar los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Respecto a esto, Medina J.R (2006) dice que “la administración tributaria debe atender fundamentalmente a:

¹³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, IRPF. Boletín Oficial del Estado nº 285, de 29 de noviembre de 2006. Artículo 9 apartado b.

¹⁴ LÓPEZ LÓPEZ H. (2016). “Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero”. Cizur Menor, Navarra: editorial Aranzadi.

- Las principales fuentes de renta. De tal manera que el núcleo principal o base de las actividades de un sujeto se halla en España si la principal fuente de riqueza de la persona física proviene de un núcleo o base situado en España.
- El patrimonio. Así, cuando la mayor parte del patrimonio de la persona física está radicado en España, se entenderá que es residente en España.”

También existen dudas acerca del adjetivo “principal”. Este término hay que valorarlo en términos relativos y no absolutos. Esto significa que el núcleo se considera principal cuando en ningún otro Estado concreto, y no en el extranjero en conjunto, los intereses alcanzan un volumen superior a aquellos que ya sea directa o indirectamente se considere que estén ubicados en España.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 2006, establece que *“la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF y del IP es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica”*¹⁵

3.2.3 LUGAR DÓNDE SE HALLA SU VÍNCULO FAMILIAR

El artículo 9.1 b) segundo párrafo, establece una presunción legal:

“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”

Se trata de una presunción “iuris tantum”, por lo que va a admitir prueba en contrario, la carga recae sobre el supuesto residente que va a tener que acreditar bien su residencia en otro país o bien que su cónyuge e hijos menores que dependen de él, no son residentes en España.

Sin embargo, esta presunción solamente abarca la institución del matrimonio, ya que no contempla la convivencia con una persona o la separación de hecho.

3.3 CONTRIBUYENTES CON LA RESIDENCIA HABITUAL EN EL EXTRANJERO

Cómo hemos mencionado anteriormente, también van a ser contribuyentes de este impuesto las personas que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

¹⁵ STS 5071/2006, de 4 de julio de 2016.

El artículo 10.1 de la LIRPF establece que *“Se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia legal en el extranjero, por su condición de:*

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.*
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicescónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.*
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.*
- d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.”¹⁶*

Se considera un caso especial, en el que, al someter a tributación personal al contribuyente, la ley cambia el criterio de la residencia en España por el de la nacionalidad española, aunque solamente se exige al funcionario o empleado público que se encuentre en alguna de las circunstancias descritas, pero no a su cónyuge ni a sus hijos menores, que se van a ver sometidos al impuesto por obligación personal, sea cual sea su nacionalidad.

Aunque no va a resultar de aplicación esta norma si no se trata de funcionarios públicos que estén en activo o personas que tengan un empleo oficial. Tampoco será aplicable si ya estaban residiendo en el extranjero antes de adquirir cualquiera de los cargos citados.

¹⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, IRPF. Oficial del Estado nº 285, de 29 de noviembre de 2006. Artículo 10.

4. EL CONCEPTO DE RESIDENCIA EN EL MARCO DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

4.1 DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA

En los últimos tiempos, las relaciones económicas internacionales han aumentado exponencialmente debido a la globalización económica que existe, es necesario juntar la economía interna de cada país y la economía internacional.

Esto va a afectar directamente en la tributación que deben hacer los individuos por las rentas que generan en estas relaciones internacionales, que pueden implicar a dos o más países, siendo cada vez más habitual la doble imposición internacional, especialmente en la Unión Europea, que como ya hemos mencionado anteriormente, se promueve la libre circulación de personas dentro de su territorio.

Como indica Checa González (1987) *“hay doble imposición cuando el presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios países, por lo mismo o análogo título y por el mismo período de tiempo o acontecimiento”*¹⁷

En el modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio se define la doble imposición jurídica internacional como *“el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”*¹⁸

Ante eso, va a ser necesario que se establezcan criterios normativos para poner fin a la múltiple tributación, se puede hacer de dos maneras diferentes. Ambas alternativas se pueden complementar.

Se pueden crear reglas internacionales para conseguir distribuir la potestad impositiva entre los estados soberanos implicados, esto son los Convenios de Doble Imposición.

También se podrían establecer normas internas dentro del ordenamiento jurídico de cada uno de los países, que sirvan para paliar esa doble tributación, y que así, ninguno de los Estados se vea obligado a renunciar a la potestad tributaria sobre las rentas.

4.2 LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN LAS RELACIONES LABORALES

Los Convenios para poder evitar la doble Imposición Internacional, conocidos como CDI, de carácter bilateral se han convertido en algo fundamental para prevenir de la múltiple imposición.

¹⁷ CHECHA GONZÁLEZ C. (1987): “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. Universidad de Extremadura. Pág. 3. Se basa en el autor UDINA M.

¹⁸ OCDE (2010): “Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”. Madrid. Pág.10

Los motivos que impulsan a los Estados a tomar medidas para evitar la doble imposición internacional son dos; la primera razón es por justicia, ya que una persona por tener rentas en varios países no debe ser gravada doblemente. El segundo motivo son las inversiones exteriores, ya que ofrecen seguridad jurídica a los distintos inversores.

Estos convenios se incorporan en el ordenamiento interno de los Estados implicados. El artículo 96.1 de la Constitución Española establece que:

“Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional”¹⁹

Según Nocete Correa, en los convenios de doble imposición *“se aprecia una tendencia a su instrumentalización como sistema de coordinación de ordenamientos tributarios, creando un mini sistema entre los Estados contratantes que condiciona el contenido material de su normativa tributaria interna, a la vez que genera derechos y obligaciones respecto de sus contribuyentes”²⁰*

Resulta evidente que los trabajadores que son desplazados fuera de nuestras fronteras para desarrollar sus funciones van a modificar su residencia fiscal, siendo común el supuesto de doble residencia y, por tanto, la doble imposición internacional que se genera.

Para resolverlo, se debe acudir al Convenio de doble imposición entre España y el otro país en el que el trabajador sea residente.

Si no existe convenio entre los Estados, el trabajador puede ser considerado residente en ambos países, por lo que va a quedar sometido a tributar en los dos países atendiendo a las normas propias de cada uno.

Otro supuesto es el que el trabajador consigue adquirir la residencia fiscal en el país al que se ha desplazado, y la pierde en su país de origen. Por tanto, va a quedar sujeto por obligación personal en el país de destino, y va a tener que tributar en el país de origen solamente por las rentas que obtenga ahí, como no residente.

Puede existir un supuesto en el que el trabajador desplazado deja de ser residente en España, pero tampoco adquiere la residencia en el país al que se desplaza, es decir, al contribuyente no se le considera residente en ninguno de los dos países. Por ello, el trabajador va a tener obligación de tributar en ambos países por las rentas eventuales obtenidas en cada uno de ellos, siguiendo las normas internas de cada uno.

Por último, existen unos regímenes especiales para algunos trabajadores que se establecen en nuestra normativa fiscal.

¹⁹ Constitución española, de 29 de diciembre. Boletín Oficial del Estado nº 311, de 29 de diciembre de 1978. Artículo 96.

²⁰ NOCETE CORREA, F.J. (2008): “Los convenios de doble imposición”. Editorial: Real Colegio de España.

4.3 DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA SEGÚN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los CDI según Calderón Carrero son tratados internacionales de carácter bilateral, en el dos Estados ordenan las relaciones fiscales entre ambos para los residentes de cada uno de ellos.

La finalidad prioritaria de los convenios es resolver la doble imposición internacional, fortaleciendo la seguridad jurídica entre los distintos contribuyentes y tratando de favorecer las relaciones económicas internacionales entre los Estados.

A esta finalidad se ha añadido la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, por ello la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha presentado en 2017 la última edición de su modelo de convenio tributario.

El MC OCDE en su artículo 4.2 establece los criterios para resolver la doble residencia:

“Una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.*
- b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more.*
- c) Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional.*
- d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”²¹*

LA VIVIENDA PERMANENTE A SU DISPOSICIÓN

Lo importante va a ser que la vivienda tenga un carácter permanente, ello va a implicar que el individuo tiene el alojamiento disponible en cualquier momento, y no esporádicamente para estancias de poco tiempo de duración por motivos de negocios, viajes de placer o por estudios.

Este principio va a poner fin al conflicto de doble residencia exclusivamente cuando el individuo tuviera a su disposición la vivienda permanente en uno de los Estados,

²¹ OCDE (2010): “Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”. Madrid. Artículo 4 apartado 2.

independientemente que el trabajador en el otro Estado disponga de un alojamiento temporal para poder vivir durante el tiempo que vaya.

Se van a admitir viviendas de cualquier tipo, ya sea una casa, apartamento o una habitación alquilada. Además, no importa el título jurídico que tenga sobre la vivienda, se permite tener la casa en propiedad, en usufructo, arrendamiento o cualquier otro. A pesar de esto, si el sujeto posee la vivienda en propiedad, no puede considerarse que está a su disposición si la tiene alquilada, ya que estaría a disposición del inquilino y no suya.

Hay que tener en cuenta, que el criterio de tener la vivienda permanente es un criterio cualitativo y no cuantitativo, ya que basta con que el trabajador tenga a su disposición permanente la vivienda, no importando el tiempo que la ocupe.

EL CENTRO DE INTERESES VITALES

Si el trabajador dispone de una vivienda permanente en ambos Estados, para poder determinar su residencia habrá que atender al criterio donde se encuentre su centro de intereses vitales, es decir, el lugar en el que mantiene tanto sus relaciones económicas como personales más cercanas.

A diferencia de nuestra normativa interna, como hemos visto en el artículo 9 de la LIRPF, donde se consideraba el centro de intereses vitales el núcleo principal o la base de sus intereses económicos. Este artículo da cabida no sólo a los intereses económicos del trabajador, sino también a sus relaciones personales.

A nivel personal hay que tener en cuenta las relaciones familiares del trabajador, y tanto las actividades lúdicas, como deportivas o culturales. Y en el ámbito económico, habrá que fijarse en la ubicación de sus actividades profesionales o la sede donde se encuentre su patrimonio.

Sin embargo, los trabajadores que son desplazados para realizar su trabajo en otro país por un período determinado de tiempo van a mantener usualmente relaciones personales y económicas en ambos países.

Ante esto, López López H. afirma que *“sería preferible atender a las circunstancias del sujeto que pongan de manifiesto una relación más profunda y duradera en uno de ellos, más allá de aquellas que se refieren a sus necesidades diarias, como parece exigir la determinación del centro de intereses vitales de una persona”*²²

²² LÓPEZ LÓPEZ H. (2016). “Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero”. Cizur Menor, Navarra: editorial Aranzadi. Pág. 49.

EL LUGAR DONDE VIVA HABITUALMENTE

En el supuesto de que el trabajador tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos países y no se pueda determinar su centro de intereses vitales; o en el caso de que el individuo no tenga a su disposición una vivienda permanente en ninguno de los Estados; se va a optar por el criterio del Estado donde el trabajador viva habitualmente.

En el caso de la primera situación prevista, si el individuo dispone de una vivienda permanente en ambos Estados, hay que tener en cuenta el país en el que se encuentre alojado con mayor frecuencia, es decir, se le va a considerar residente del Estado donde permanezca durante más tiempo.

En la segunda situación descrita, si el trabajador no tiene ninguna vivienda permanente, para poder establecer su residencia habitual en virtud del lugar donde more, no se va a computar solamente el tiempo que permanezca en el Estado de desplazamiento por motivos de trabajo, sino cualquier período de alojamiento en el mismo.

LA NACIONALIDAD

Cuando no ha sido posible establecer la residencia del trabajador según los criterios anteriores, habrá que atender a la nacionalidad del individuo.

La adquisición o pérdida de nacionalidad de los Estados requiere de unos requisitos que son difíciles de demostrar si realmente no los posee, por lo que se trata de un proceso complejo en el que no todo el mundo la adquiere.

EL ACUERDO ENTRE ESTADOS

Es el último criterio establecido por el MC OCDE para resolver los supuestos de doble residencia de personas físicas, en el caso de que sea nacional de ambos países o de ninguno de ellos, las autoridades competentes van a solucionar el caso.

En el apartado 3 del artículo 25 del MC OCDE se estipula que *“las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso.”*²³

Y en el apartado 4, se les impulsa a las autoridades competentes, a fin de llegar a un acuerdo, a comunicarse directamente, incluso a través de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

²³ OCDE (2010): “Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”. Madrid. Artículo 25.

5. EXENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO

5.1 CUESTIONES PREVIAS DEL IRPF

Tras el análisis realizado acerca de los trabajadores expatriados y su residencia fiscal cabe desarrollar de una manera más exhaustiva el régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero.

Vamos a centrarnos en aquellos desplazamientos de trabajadores que no provoquen la pérdida de residencia fiscal en España, y que, conforme con los CDI o con la normativa interna en defecto de convenios, obliguen a tributar a los individuos por sus rentas de trabajo en España.

La normativa española, aparte del régimen de dietas en los nueve primeros meses de desplazamiento, dispone de un régimen de exención y un régimen de excesos, que son incompatibles entre sí, por lo que el trabajador tendrá que elegir entre un régimen u otro. Va a optar por uno u otro dependiendo de la cuantía de sus rendimientos del trabajo o de la duración del desplazamiento.

Como hemos mencionado anteriormente, la normativa fiscal establece una exención de los rendimientos de trabajo que sean percibidos en el extranjero por parte del trabajador español desplazado.

Esta exención, regulada en el artículo 7p) de la LIRPF, es la respuesta que ofrece el legislador al fenómeno de expatriación de los trabajadores como consecuencia de la globalización de la economía.

Se reguló por primera vez con la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, donde en su artículo 7 preveía una exención similar; y que se desarrolló en el RD 214/1999, de 5 de febrero, que establecía la incompatibilidad de esta exención con el régimen de excesos.

En la actualidad, la regulación de esta exención viene recogida en el artículo 7p) de la ya mencionada LIRPF, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y también se ha desarrollado en el Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo.

Este artículo va a declarar exentas, entre otras rentas, los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados al extranjero, con un límite máximo de 60.100 euros anuales.

En primer lugar, vamos a exponer el artículo para poder entender lo que nos quiere decir el legislador, que trata de ofrecernos herramientas para mejorar los procesos de internacionalización de las empresas españolas y su competitividad, lo que implica un beneficio en cuanto a la economía nacional; y después analizaremos todos los requisitos que se exigen para poder obtener la exención, y, por último, el límite máximo que señala.

Espinosa de los Monteros afirma que *“la incorporación de la letra p) del artículo 7 de la LIRPF también pretende aumentar el grado de internacionalización de la economía española, haciendo de ésta una economía ágil y moderna capaz de atraer también capital humano como consecuencia de la inversión de capital extranjero en nuestro país”*²⁴

El artículo establece las rentas que estarán exentas:

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

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.

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.”*²⁵

Antes de analizar los requisitos establecidos por la ley, es importante determinar cuáles van a ser los rendimientos que se benefician de la exención.

Solamente se va a aplicar a los rendimientos del trabajo que se obtengan en el extranjero, quedando excluido cualquier otro tipo de renta, aunque sea procedente de actividades económicas, ni tampoco las percibidas por trabajadores autónomos.

Los rendimientos del trabajo están tipificados en el artículo 17 de la LIRPF. Este artículo tiene dos apartados, el primero se trata de rendimientos del trabajo que tienen tal

²⁴ ESPINOSA DE LOS MONTEROS S. (2007): “Fiscalidad internacional: Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”. Pág 810.

²⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Boletín Oficial del Estado nº 285, de 29 de noviembre de 2006. Artículo 7 apartado p.

carácter por su naturaleza; y el segundo apartado son rendimientos del trabajo por decisión legal.

Esta exención no indica expresamente que rendimientos se pueden beneficiar, aunque la doctrina ha ido determinando que el legislador se refiere únicamente a los rendimientos del trabajo del apartado 1 del artículo y los derivados de una relación laboral de trabajo personal, aunque también se incluyen algunos supuestos del apartado 2 por ser rendimientos del trabajo por naturaleza.

La resolución vinculante V1443 - 09, por ejemplo, la dirección general de tributos consideró que se le debía aplicar la exención a la contraprestación que reciben los funcionarios españoles desplazados al extranjero para realizar seminarios y otras actividades, aunque no sea rendimiento de trabajo por naturaleza.²⁶

Una vez sabemos a qué rendimientos del trabajo afecta la norma, vamos a analizar los requisitos exigidos para que se aplique la exención correctamente.

5.2 REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN

5.2.1 TRABAJOS EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

El primero de los requisitos para poder aplicar la exención, exige que el trabajador realice un desplazamiento físico al extranjero.

Por tanto, se requiere que el trabajador sea residente en España, pero se tenga que desplazar físicamente al extranjero para prestar sus servicios, y que el centro de trabajo se sitúe fuera del territorio español.

En consecuencia, no sería aplicable la presente exención para los supuestos en los que el trabajador desempeña la función laboral desde España, aunque la empresa tenga un establecimiento permanente ubicado en el extranjero. De la misma manera, tampoco quedan exentos los trabajos que sí sean realizados efectivamente desde el extranjero, pero sean para una empresa española.

Por último, hay que dejar claro la carga de la prueba del desplazamiento del trabajador, y los días en que van a ser efectivos por permanecer fuera de España, aparece en el artículo 105.1 de la LGT, que dice:

*“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*²⁷

²⁶ Consulta vinculante de la DGT número V1443 – 09, de 18 de junio de 2009.

²⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado nº 302, de 18 de diciembre de 2003. Artículo 105 apartado 1.

De conformidad con este artículo, la carga de la prueba sobre el efectivo desplazamiento y el trabajo realizado en el extranjero recae sobre el contribuyente que podrá utilizar cualquiera de los medios admitidos en derecho a tal fin, como:

- el contrato que acredite la relación laboral con la empresa o entidad extranjera.
- los documentos que demuestren el desplazamiento del trabajador, las facturas del hotel, los recibos de alquiler de una habitación o vivienda o cualquier otro que justifique el alojamiento del trabajador en el país de destino, las facturas de restaurantes, comercios de alimentación u otro tipo de establecimiento que pruebe su manutención.
- movimientos de tarjetas de crédito en los que se refleje el lugar y fecha en que se realizaron las operaciones, y, en general, cualquier prueba que acredite el trabajo efectivamente realizado.²⁸

5.2.2 QUE EL TRABAJO SE REALICE PARA UNA EMPRESA NO RESIDENTE EN ESPAÑA O UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTRANJERO

Este requisito indica que los trabajos realizados deben ser para una empresa o entidad que no sea residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

En ninguno de los casos se puede aplicar la exención cuando los trabajos son realizados para una empresa española en el extranjero, pero que está ubicada en España la destinataria final.

Sin embargo, si se va a poder aplicar la exención en el caso que una empresa española subcontrate servicios a otra empresa que sea residente en España para prestar servicios a una entidad extranjera, porque la destinataria de los servicios está ubicada en el extranjero.²⁹

Con una entidad no residente se entiende que incluye todas las entidades que sean públicas o privadas, sin ánimo de lucro, así como los organismos internacionales como la Comisión Europea.³⁰

En cuanto al establecimiento permanente, va a depender si existe o no Convenio de doble imposición con el país correspondiente. Si hay convenio, habrá que atender al concepto que establezca el CDI; en caso de que no exista convenio se acude a la

²⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. (2008): “Análisis crítico de la exención del ar. 7. p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”. Crónica tributaria 126/2008, pág.96.

²⁹ Consulta vinculante de la DGT número V4542/2016, de 20 de octubre de 2016.

³⁰ Consulta vinculante de la DGT número V1695/2008, de 16 de septiembre de 2008.

normativa interna que tenga el país. En el caso de España, lo definen la ley del impuesto sobre la renta de no residentes.

El artículo solamente exige que el establecimiento permanente se encuentre en el extranjero, por lo que este establecimiento puede pertenecer a cualquier empresa extranjera, lo importante que se debe cumplir es que el establecimiento se sitúe fuera de territorio español.

Por otro lado, destacar que no va a ser necesario que el trabajador tenga una relación laboral con la empresa a la que va a prestar sus servicios en el extranjero, lo fundamental es que el trabajo que realice produzca beneficios a la empresa destinataria, siendo indiferente quien sea el que pague las rentas.

Como afirman Álvarez Barbeito y Calderón Carrero *“resulta muy significativo que no prosperase la propuesta de modificación de este artículo, el 7.p) LIRPF, de la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado de 2002 que pretendía condicionar su aplicación al requisito de que los rendimientos del trabajo fueran satisfechos por una entidad no residente, decantándose el legislador por no dar relevancia a la entidad pagadora que consecuentemente podrá ser la empresa o entidad extranjera destinataria de los servicios o la española con la que se mantiene vinculado el trabajador”*³¹

Sin embargo, hay que tener en cuenta que, la entidad destinataria de los servicios puede estar vinculada con la empresa empleadora del trabajador. En este caso, el artículo estipula que se tendrán que cumplir los requisitos del artículo 16 apartado 5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo.

Este artículo establece que: *“la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias”*³²

Es decir, según la normativa se entiende que se ha prestado un servicio intragrupo a la empresa no residente cuando produzca una ventaja o utilidad.

³¹ ALVÁREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M (2010): “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. Págs. 126-127.

³² Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Texto refundido de la LIS. Artículo 16 apartado 5.

5.2.3 IMPUESTO ANÁLOGA NATURALEZA EN EL ESTADO DONDE SE REALICEN LOS TRABAJOS, Y QUE NO ESTÉ CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

Este último requisito va a exigir para aplicar la exención que donde efectivamente se realicen los servicios por el trabajador expatriado, exista un impuesto de análoga naturaleza al IRPF, y que no sea un paraíso fiscal.

Desde el momento en que se modificó la LIRPF con la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, ya no es necesario que los rendimientos que va a recibir el trabajador por los servicios realizados tributen en el extranjero, ni siquiera que estén sujetos a este tributo, sino que es suficiente con la mera existencia del impuesto.³³

A partir de esa modificación, ya no se trata de una norma para evitar la doble imposición internacional, sino que se convierte en una generosa exención.

En ese sentido, ha de pensarse que, si efectivamente el legislador requiriese la tributación de las rentas del trabajo en el extranjero, en nuestro país debería aplicarse la deducción por doble imposición internacional. Con ello se evitaría el doble gravamen de dichos rendimientos, pero no se conseguiría el efecto pretendido con el artículo 7.p), esto es, eximir a esas rentas de gravamen, siempre y cuando, se cumplan el resto de los requisitos establecidos en dicho precepto.³⁴

Resulta necesario analizar qué debemos entender con el término idéntico o análogo impuesto, pues la doctrina ha establecido varias posturas.

La primera de las interpretaciones realizadas al respecto, está caracterizada por la gran amplitud que confieren a dicha expresión aquellos autores que han defendido el cumplimiento de ese requisito cuando en el país en el que se desarrolle la actividad laboral exista un impuesto que recaiga sobre las rentas generadas por ese trabajo, aun cuando no se trate de un impuesto sobre la renta tal y como se aplica en nuestro país.³⁵

Esta posición viene avalada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en cuya disposición adicional primera establece que *“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”*³⁶

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

³³ Consulta vinculante de la DGT V0551- 05, de 1 de abril de 2005.

³⁴ ALVÁREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M (2010): “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. Págs. 154-155.

³⁵ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2006): “Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas ante el anteproyecto de LIRPF” Pág. 4

³⁶ Disposición adicional primera apartado 3 párrafo 2 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

vigor con arreglo a las cuales la generalidad de las personas físicas residentes en el mismo está sometidos a imposición por el conjunto de la renta personal que obtienen durante un determinado período.³⁷

Con esta interpretación se entiende que se cumple el requisito si en el país donde se realizan las funciones laborales hay un impuesto con arreglo al cual la generalidad de las personas físicas residentes está sometidos a tributación por la totalidad de su renta personal durante un tiempo determinado.

Además, el legislador también condiciona que sea de aplicación la exención a que el país de destino no tenga la calificación de paraíso fiscal.

En el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio se recogen los países o territorios que se consideran paraísos fiscales. Estableciendo en su artículo 2, *“los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 firman con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor”*³⁸

5.3 LÍMITES CUANTITATIVOS A LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN

El límite temporal viene determinado por la residencia en España del trabajador, porque si la pierde no podrá aplicar la exención. Sin embargo, se establece un límite cuantitativo para aplicar la exención.

La exención tendrá como límite máximo la cantidad de 60.101, 21 euros anuales que reglamentariamente podrá modificarse. La exención se aplica sobre el concepto de rendimientos íntegros, sean dinerarios o en especie, cualquiera que sea la denominación que adopten: generales, específicas o compensatorias por número de días desplazados al extranjero, así como cualquiera que sea el pagador, la empresa española o una tercera contratante.³⁹

En consecuencia, el legislador hace suyo el criterio ya señalado por la Administración sobre la fórmula que debe aplicar el trabajador para determinar el criterio de reparto proporcional para determinar la parte que queda exenta del impuesto: número de días de permanencia en el extranjero entre el número total de días naturales del año.⁴⁰

³⁷ ALVÁREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M (2010): “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. Págs. 157-158.

³⁸ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Artículo 2.

³⁹ CORDÓN EZQUERRO, T. (2005): “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados” Pág.12

⁴⁰ Consultas de la DGT 2559/2003 y 2572/2003, de 30 de diciembre de 2003.

6. RÉGIMEN DE EXCESOS

Junto con la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF, el otro beneficio para los trabajadores desplazados al extranjero, es el régimen de excesos o también conocido como complementos por destino, que lo regula el artículo 9.A.3.b) del RIRPF.

El trabajador tiene que elegir entre ambos regímenes ya que son incompatibles entre sí, pero una vez que haya tomado la decisión, no podrá cambiar de opinión cuando haya transcurrido el plazo reglamentario como señala el artículo 119 de la LGT.

Según este artículo, *“tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:*

- 1. El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.*
- 2. El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.*
- 3. El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.*
- 4. 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”⁴¹*

Vamos a centrarnos en el punto 4, en los empleados de empresas desplazados al extranjero. Para poder optar al régimen de excesos se deben cumplir una serie de requisitos.

⁴¹ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, del RIRPF. Artículo 9.

El primer requisito exige que se trate de una persona física que sea residente fiscal en España, que como ya hemos analizado antes para ser considerado residente fiscal tienes que haber permanecido más de 183 días en España, tener el centro de intereses económicos en territorio español o tu cónyuge e hijos viviendo en España. Por tanto, debe ser un individuo contribuyente del IRPF.

En segundo lugar, el trabajador debe estar destinado en el extranjero. Un sector doctrinal ha considerado que para que cumpla el requisito de estar destinado en el extranjero debe ser por un período largo de tiempo. Según Espinosa de los Monteros *“el régimen de excesos procederá en aquellos casos de desplazamiento del trabajador durante largos períodos de tiempo, siempre, claro está, no pierda su condición de residente fiscal en España”*⁴²

La DGT ha determinado que para ser considerado que está destinado al extranjero, debe estar ahí su centro de trabajo habitual. Es decir, que, si el trabajador se va a desplazar al extranjero para realizar un trabajo determinado, pero vuelve al finalizarlo, no se considera que cumpla el requisito.

Es decir, para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido apuntado por el Estatuto de los trabajadores en su artículo 40, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio.⁴³

El último requisito es que debe tratarse de cantidades que constituyan un exceso sobre las retribuciones que recibiría el trabajador en España. La DGT ha admitido tanto la posibilidad de incluir rentas dinerarias como rentas en especie.⁴⁴

Va a resultar de aplicación a rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada por notas de dependencia y ajenidad.⁴⁵

Corresponde a la empresa empleadora la obligación de calcular la cantidad que va a ser considerada como exceso, haciendo la diferencia entre lo que percibiría el trabajador en España y lo que efectivamente se le ha pagado.

⁴² ESPINOSA DE LOS MONTEROS S. (2007): “Fiscalidad internacional: Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”. Págs. 828-829.

⁴³ Consulta vinculante V0027-05, de 28 de enero de 2005.

⁴⁴ Consultas vinculantes V2029-00, de 8 de noviembre de 2000 (dinerarias); y V2130-99, de 11 de noviembre de 1999. (en especie)

⁴⁵ Consulta vinculante V0612-08, de 28 de marzo de 2008.

7. RÉGIMEN DE DIETAS

Otro beneficio para los trabajadores desplazados al extranjero es el régimen de dietas para gastos de locomoción, manutención y estancia que los recoge el artículo 9.A.3.a) del RIRPF. Este régimen, al contrario que el régimen de excesos, sí que es compatible con la exención del 7p.

Como establece el artículo 17.1.d) de la LIRPF *“Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan”*⁴⁶

El reglamento establece que, para los gastos de locomoción, se van a exceptuar de gravamen las cantidades que el trabajador utiliza cuando se desplaza fuera del centro de trabajo, del taller u oficina para realizar su trabajo en un lugar distinto. Se van a asignar con las siguientes condiciones:

- Si el trabajador utiliza el transporte público, va a ser suficiente la justificación mediante factura o documento equivalente.
- En otros casos, no tributará la cantidad de 0,19 euros por cada kilómetro recorrido si se justifica el motivo del viaje. Además, también se incluyen los gastos de peaje y de aparcamiento que justifique el trabajador.

Para los gastos de manutención y estancia, la empresa debe compensar al trabajador los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles u otros establecimientos de hostelería. Se deben cumplir tres requisitos:

1. Que los gastos se realicen en un municipio distinto del lugar de trabajo habitual y distinto de la residencia del trabajador.
2. El tiempo de desplazamiento y permanencia no puede ser superior de un período continuado a los 9 meses. En este caso, no se descontarán las vacaciones, la enfermedad u otras circunstancias que no impliquen una alteración del destino.
3. La empresa debe acreditar el lugar y el día de desplazamiento, así como el motivo del desplazamiento.

En cuanto a los gastos de estancia el reglamento establece que serán los importes que se justifiquen. Y en el caso de los conductores de vehículos que se dedican a transportar mercancías, no van a necesitar ni siquiera justificante si los gastos de estancia en España no exceden de 15 euros al día y los gastos de estancia en el extranjero no exceden de 25 euros al día.

Respecto de los gastos de manutención, las cantidades van a depender de si se pernocta en España o en el extranjero, vamos a realizar un cuadro resumen para ver las cantidades de forma más gráfica.

⁴⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Boletín Oficial del Estado nº 285, de 29 de noviembre de 2006. Artículo 17 apartado 1 b).

Gastos que NO se computan	ESPAÑA	EXTRANJERO
Gastos de estancia	Importe justificado	Importe justificado
Gastos de manutención		
Pernoctando fuera de municipio de trabajo/residencia	53,34 euros/día	91,35 euros/día
NO pernoctando fuera de municipio de trabajo/residencia	26,67 euros/día	48,08 euros/día

Tabla nº 2 – Gastos que no se computan de estancia y manutención

Fuente: Elaboración propia a partir del RIRPF

Podemos concluir que será en aquellos desplazamientos superiores a 9 meses en los que cabrá plantearse la conveniencia de aplicar el régimen de excesos o el 7p. Por el contrario, aquellos desplazamientos inferiores a 9 meses, en ningún caso cabrá la aplicación del régimen de excesos, motivo por el cual, en principio si podremos aplicar el 7p junto con las dietas “normales”.⁴⁷

⁴⁷ VILARDELL CASAS, J. (2016): “Tratamiento fiscal en el IRPF de las dietas para el caso de trabajadores desplazados al extranjero: aspectos a tener en cuenta y ejemplos prácticos”. TGG Legal. Pág.6

8. CONCLUSIONES

- I. En primer lugar, debe llamarse la atención sobre la globalización que se está viviendo en la sociedad actualmente, por ello cada vez son más empresas, ya sean grandes empresas, o en algunos casos PYMES, las que se expanden y logran una posición internacional y pueden así hacer frente a la competitividad que existe entre las empresas de su mismo sector.
- II. Como consecuencia de lo anterior, las empresas han incorporado el fenómeno de la expatriación, que consiste en el desplazamiento del trabajador para prestar sus servicios en otro estado, lo que va a provocar cambios relevantes en su fiscalidad. Esto cada vez afecta a más personas.

Respecto al desplazamiento, hay que determinar quién ha tomado la decisión de trabajar en el extranjero, puede haber sido de forma unilateral el trabajador o de forma conjunta entre el empresario y el trabajador. Si la decisión la toma la empresa se deben cumplir los requisitos del Estatuto de los Trabajadores donde se exigen razones técnicas, económicas u organizativas para poder justificarlo. Si, por el contrario, es el trabajador el que toma la iniciativa de desplazarse al extranjero, no va a ser necesario justificar ninguna causa, ni tampoco cumplir ningún requisito.

En esta misma línea cabe mencionar que se trata de un proceso complejo tanto para el trabajador como para la empresa. El trabajador se tiene que desplazar a otro país donde se va a tener que adaptar y pueden existir diferencias socioculturales, o afectar a su familia. Y la empresa debe ajustarse a lo que establezcan las leyes y los convenios.

Por otra parte, aunque resulte complejo el proceso, merece la pena. Los trabajadores se han dado cuenta de las ventajas que les puede suponer en cuanto a los beneficios fiscales que tienen, y en cuanto a nivel personal y profesional. Y, a su vez, los empresarios conocen la utilidad de la expatriación que les permite expandir su negocio, transmitir la filosofía de la empresa a filiales o resolver algún problema urgente.

- III. Si los trabajadores quieren disfrutar de los beneficios fiscales concedidos a los expatriados, es necesario ser residente fiscal en España, por ello hay que detenerse en los requisitos exigidos para tener la residencia fiscal que aparecen en el artículo 9 de la LIRPF. El primer requisito es la permanencia de más de 183 días en España, el segundo, el lugar donde se encuentra su centro de intereses económicos, y el último requisito es el lugar donde se

halle su vínculo familiar. Basta con que se cumpla uno de ellos, para considerar a la persona contribuyente del IRPF por su renta mundial, independientemente de donde se obtengan las rentas.

- IV. Además, hay que tener en cuenta que los trabajadores que se desplazan a otro país, al modificar su residencia, podrían tener el problema de la doble residencia, y, en consecuencia, doble imposición jurídica. En este caso, hay que acudir al Convenio de doble imposición entre España y el país de destino.

Para resolver la problemática de la doble residencia debemos acudir al artículo 4 del MC OCDE, que indica los criterios para determinar dónde está la residencia. Primero si dispone de una vivienda permanente, sino en el lugar donde se encuentre su centro de intereses vitales, en el lugar que viva habitualmente, la nacionalidad del trabajador, y, en último lugar, se lleva a cabo un acuerdo entre Estados.

- V. Como objetivo principal del trabajo he analizado el beneficio fiscal que se les va a conceder a los trabajadores que tengan su residencia fiscal en España, pero sean desplazados al extranjero para prestar sus servicios.

Tal y como recoge el artículo 7p) de la LIRPF se trata de declarar las rentas exentas derivadas del trabajo en el extranjero, estas rentas no podrán ser superiores a 60.100 euros anuales. La norma exige unos requisitos para llevar a cabo la exención, que el trabajo se realice efectivamente en el extranjero, que la prestación de servicios sea para una empresa no residente en España o para un establecimiento permanente situado en el extranjero, y, además, que en el país donde el trabajador se desplace tenga un impuesto de idéntica o análoga naturaleza y que no sea considerado un paraíso fiscal.

La normativa española también recoge un régimen en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF, que va a permitir declarar exentos los excesos, es decir, las cantidades que tengan consideración de compensación por destino al extranjero. La norma exige que el trabajador tenga su residencia fiscal en España, que preste sus servicios en el extranjero y que las rentas percibidas tengan la consideración de excesos.

Debemos destacar la incompatibilidad que establece la norma entre ambos regímenes, el trabajador deberá elegir uno de los regímenes, y sólo podrá modificarse la decisión si se presenta en el período establecido por el reglamento para la declaración. En general, el régimen de excesos será elegido por los trabajadores expatriados que reciban rentas superiores a 60.100 euros.

De forma acumulativa a los dos regímenes anteriores, los trabajadores expatriados podrán contar con el régimen de dietas regulado en el artículo 9.A.3.a) del RIRPF, en el que se declaran exentos los gastos de manutención, locomoción y estancia en caso de que el trabajador realice sus servicios en un lugar distinto a su centro de trabajo y a su residencia habitual. Este régimen solamente será aplicable los 9 primeros meses del desplazamiento.

- VI. La ley tributaria ofrece una variedad bastante amplia de opciones fiscales para poder beneficiar a los trabajadores expatriados. Se trata de una política de neutralidad fiscal para promover los desplazamientos y tratar de evitar que los trabajadores expatriados cambien su residencia habitual, para que no dejen de ser contribuyentes en España.

- VII. En mi opinión, debido a que la tendencia de las empresas es expandir su negocio y, por tanto, aumentar los desplazamientos, deben establecerse regímenes más beneficiosos si es posible, para los trabajadores que se van a desplazar al extranjero para prestar sus servicios.

BIBLIOGRAFÍA

MANUALES

ALMARGO MARTÍN, C. (2019): “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF”. Madrid: editorial Dykinson.

BONACHE PÉREZ, J. Y CABRERA IZQUIERDO, A. (2002): “Dirección estratégica de personas: evidencias y perspectivas para el siglo XXI”. Madrid: FT PRENTICE-HALL.

CRUZ PADIAL, I. Y HINOJOSA TORRALVO, J.J (2019): “Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional”. Barcelona: Atelier libros jurídicos.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS S. (2007): “Fiscalidad internacional: Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”. Pág 810.

GOLPE SAAVEDRA, J.M Y HERNÁNDEZ BUSTOS, K. (2019): “La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados”. Madrid: Wolters Kluwer.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2006): “Exención de rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, redacción actual y modificaciones recogidas ante el anteproyecto de LIRPF” Revista de la AEF.

LÓPEZ LÓPEZ H. (2016). “Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero”. Cizur Menor, Navarra: editorial Aranzadi.

MEDINA CEPERO J.R: “La residencia fiscal de las personas físicas”

MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M Y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2016): “Manual de derecho tributario”. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi.

NOCETE CORREA, F.J. (2008): “Los convenios de doble imposición”. Editorial: Real Colegio de España.

PORRET GELABERT, M. (2014): “Gestión de personas: Manual para la gestión del capital humano en las organizaciones”. Madrid: Editorial ESIC.

WEBGRAFÍA

AXA ASSISTANCE (2015): “Repercusiones psicológicas y familiares de la expatriación”. Disponible en:

<https://www.axa-assistance-segurodeviaje.es/-/entrada-352-repercusiones-psicologicas-y-familiares-de-la-expatriacion>

ALVÁREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M (2010): “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. Págs. 126-127. Disponible en:

<https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/11832/9788497454483.pdf>

GÓMEZ LÓPEZ- EGEA, SANDALIO (2005): “Políticas de expatriación y repatriación en multinacionales: visión de las empresas y de las personas”. Madrid: IESE Business School. Disponible en:

<file:///C:/Users/usuario/Desktop/estudio%20IESE.pdf>

CHECHA GONZÁLEZ C. (1987): “Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. Universidad de Extremadura. Disponible en:

<file:///C:/Users/usuario/Downloads/Dialnet-MedidasYMetodosParaEvitarLaDobleImposicionInternac-816263.pdf>

CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. (2008): “Análisis crítico de la exención del ar. 7. p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”. Crónica tributaria 126/2008, pág.96. Disponible en:

https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/126_Chico_Ruiz.pdf

CORDÓN EZQUERRO, T. (2005): “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados”. Disponible en:

[file:///C:/Users/usuario/Desktop/Expatriados%20e%20impatriados%20Teodoro%20Cord%C3%B3n\[21055\].pdf](file:///C:/Users/usuario/Desktop/Expatriados%20e%20impatriados%20Teodoro%20Cord%C3%B3n[21055].pdf)

ERNST & YOUNG Y EL IESE (2013): “Políticas de expatriación en el contexto económico actual”. Disponible en:

<https://media.iese.edu/research/pdfs/ST-0293.pdf>

OCDE (2010): “Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”. Madrid. Disponible en:

<https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>

OLIVIER SOUMAH-MIS (2015): “Como capitalizar la experiencia de los expatriados a su regreso”. Executive cultural coach. Disponible en:

<http://management-intercultural.blogspot.com/2015/10/>

VILARDELL CASAS, J. (2016): “Tratamiento fiscal en el IRPF de las dietas para el caso de trabajadores desplazados al extranjero: aspectos a tener en cuenta y ejemplos prácticos”. TGG Legal. Disponible en:

<http://www.tgglegal.es/wp-content/uploads/2016/01/pdf.pdf>

LEGISLACIÓN

TEXTOS NORMATIVOS

Europa. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Diario oficial de la Unión Europea, 30 de marzo de 2010, C83/57.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado nº 302, de 18 de diciembre de 2003.

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. Boletín Oficial del Estado nº 285, de 29 de noviembre de 2006.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DGT Resolución no vinculante V2572/2003, de 30 de diciembre de 2003.

DGT Resolución no vinculante V2559/2003, de 30 de diciembre de 2003.

DGT Resolución Vinculante V0551- 05, de 1 de abril de 2005.

DGT Resolución Vinculante V0612-08, de 28 de marzo de 2008.

DGT Resolución Vinculante V1695 /2008, de 16 de septiembre de 2008.

DGT Resolución Vinculante V1443 – 09 de 18 de junio de 2009.

DGT Resolución Vinculante V4542/2016, de 20 de octubre de 2016.

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Supremo nº 5071/2006, de 4 de julio de 2006. Sala de lo Contencioso, sección 2.

Sentencia del Tribunal Supremo nº 4306/2017, de 28 de noviembre de 2017. Sala de lo Contencioso – Administrativo, sección 2.