

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

**DOBLE GRADO EN DERECHO
Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**

Trabajo Fin de GRADO



RÉGIMEN FISCAL DE LOS EXPATRIADOS

Autora: Wang Wu, Qiaochan Elena

Tutor: Galán Ruiz, José Javier

Madrid, diciembre de 2020

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. CRITERIOS DE RESIDENCIA FISCAL	5
2.1. CRITERIO DE TERRITORIALIDAD	5
2.2. CRITERIO ECONÓMICO	7
2.3. CRITERIO DE LA VINCULACIÓN FAMILIAR	8
2.4. CONTRIBUYENTES CON RESIDENCIA HABITUAL EN EL EXTRANJERO.....	9
2.4.1. <i>Funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo público en el extranjero</i>	9
2.4.2. <i>Traslado de la residencia a un paraíso fiscal</i>	11
3. TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS	12
3.1. CONCEPTO DE TRABAJADOR EXPATRIADO.....	12
3.2. APLICACIÓN DEL ART. 7.P) LIRPF	12
3.2.1. <i>Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero</i>	13
3.2.2. <i>Para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero</i>	16
3.2.3. <i>Aplicación de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga en el país en que se desarrolle el trabajo con exclusión de los países o territorios considerados como paraísos fiscales</i>	18
3.2.4. <i>Límite cuantitativo</i>	20
3.3. RÉGIMEN DE EXCESOS DEL ART. 9.A.3.B) 4º DEL RIRPF Y SU INCOMPATIBILIDAD CON EL ART. 7.P) LIRPF	21
3.3.1. <i>Requisitos para la aplicación del régimen de excesos</i>	21
3.3.1.1. La condición de residente español	22
3.3.1.2. Trabajador destinado en el extranjero	22
3.3.1.3. Los rendimientos con consideración de excesos.....	23
3.3.2. <i>Incompatibilidad con la exención del art. 7.p) LIRPF</i>	24
3.4. DECLARACIÓN DEL IRPF DE LOS EXPATRIADOS	26
4. CONCLUSIONES	27
5. BIBLIOGRAFÍA	29
6. ANEXO	33

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos
EP	Establecimiento permanente
ETA	Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRNR	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.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo

1. INTRODUCCIÓN

Con la creación y avance de nuevas tecnologías, la mejora de los medios de transporte, la supresión de fronteras, etc., el mundo en que vivimos está cada vez más interconectado, y por ello, cada vez más globalizado.

Como consecuencia, existe un incremento del desplazamiento de personas y trabajadores entre países, que puede ser temporal o permanente. Los motivos por los que se producen estos desplazamientos pueden ser diversos: la creciente internacionalización de las empresas o por otras causas como es la socioeconómica. De tal forma, tanto las personas como las empresas desean conocer el régimen fiscal aplicable y la cuantía a aplicar. Esto ha traído consigo la necesidad de que los Estados apliquen estrategias para ser más competitivos a nivel internacional, atraer más capital humano cualificado y a la vez, favorecer la movilidad de los trabajadores en el extranjero.

Desde otra perspectiva, esta libre circulación de personas y trabajadores también supone la instauración de una serie de medidas o normativas que den solución a las distintas situaciones de conflictividad en materia fiscal que podrían generarse por motivos de cambios de residencia fiscal de las personas físicas, estancia en otro país por un tiempo prolongado, entre otros.

Por tanto, ante esta realidad socioeconómica, el objetivo que se persigue con este trabajo es la de realizar un análisis sobre la forma en la que tributarán en el ámbito del IRPF, aquellos sujetos que se trasladen desde España a otro país para desarrollar una actividad laboral. Para ello, comenzaremos analizando el criterio de residencia fiscal, el cual es un concepto de suma importancia porque condiciona al sujeto a presentar las declaraciones fiscales en un Estado u otro, y se encuentra regulado en los art. 8 a 10 del LIRPF. Posteriormente, nos adentraremos a analizar la normativa aplicable en España para los trabajadores que se han desplazado al extranjero, en concreto el art. 7.p) LIRPF y su incompatibilidad con el régimen de excesos del art. 9.a.3.b) 4º RIRPF, apoyándonos en la jurisprudencia y la doctrina en materia tributaria.

He seleccionado este tema porque para mí es una cuestión de gran interés, el cual, a parte de ser un tema de gran actualidad, resulta interesante para uno, saber cómo tributaremos a efectos del IRPF, ya que es muy probable que en un futuro también me desplace al extranjero por motivos laborales.

2. CRITERIOS DE RESIDENCIA FISCAL

2.1. CRITERIO DE TERRITORIALIDAD

El primer criterio que establece el legislador versa sobre la vinculación física con el territorio, es decir, exige la permanencia en un territorio por un periodo de tiempo determinado, concretamente, una estancia de más de 183 días por año natural. Así lo establece el art. 9.1.a) LIRPF.

Dicha estancia no tiene por qué ser continuada, sino que debe atenderse al cómputo anual. Sin embargo, la problemática que nos plantea esta norma es el cómputo de las “**ausencias esporádicas**” para determinar la residencia¹. Tal y como podemos observar, en aplicación de este artículo, dichas ausencias computarán como permanencia en territorio español, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

La ley del IRPF no viene a definir el concepto de “ausencia esporádica”, por tanto, es un concepto jurídico indeterminado que exige la necesidad de llevar a cabo una labor interpretativa. Han sido diversas las jurisprudencias que se han pronunciado acerca de este tema, y como consecuencia, este precepto puede ser interpretado desde distintas perspectivas: en aplicación del criterio administrativo, interpretación subjetiva o cualitativa e interpretación objetiva o cuantitativa².

El **criterio administrativo** viene configurado por las resoluciones dictadas tanto por la DGT como por la TEAC, las cuales son vinculantes para todos los órganos de la Administración tributaria. Entienden que siempre que no se acredite la residencia en otro país por una estancia superior a 183 días, dichas estancias en el extranjero tendrán consideración de ausencias esporádicas y por tanto, computarán como días de permanencia en España. En este sentido, se han pronunciado el TEAC con la Resolución de 9 de julio de 1998, Resolución de 7 de julio de 1999 y consultas de la DGT como la V1091-08 y V3473-15.

Acorde a la **interpretación subjetiva o cualitativa**, la ausencia no viene determinada por la permanencia o presencia en un territorio, sino por la circunstancia o causa que ha motivado dicho traslado, debiendo valorar si este desplazamiento al extranjero tiene como propósito la permanencia en el mismo o el regreso a España. En este sentido, cabe

¹ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág 15

² Arregui Bravo, J., 2017. Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, pp. 100-105.

destacar algunas de las sentencias de la Audiencia Nacional (sentencia de 20 de diciembre de 2001) y la consulta número 287/2009 emitida por la Comisión Coordinadora entre la Administración del Estado y la Hacienda Foral de Navarra, que sostienen lo siguiente: *«éstas se caracterizan por el carácter definido de su duración, como pueden serlo unas vacaciones o la realización de un trabajo concreto en otra ciudad, siempre y cuando para el contribuyente la vuelta a su ciudad de residencia sea un hecho cierto y conocido en todo momento».*

Finalmente, ateniendo a una **interpretación objetiva o cuantitativa**, se considera como esporádica toda aquella estancia en territorio extranjero, que no supere al total de días permanecidos en territorio español dentro del año natural. Sobre este aspecto, se pronuncia el TS en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 y sienta jurisprudencia³ sobre el concepto de “ausencia esporádica” en materia tributaria, mediante la siguiente interpretación:

«1º) La permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, no puede considerarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, a fin de determinar la permanencia en España por tiempo superior a 183 días durante el año natural y, con ello, su residencia habitual en España.

2º) El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida.»

Volviendo al art. 9.1.a) LIRPF, el contribuyente será quien ostente la carga de la prueba para demostrar la residencia fiscal en otro Estado. La AEAT establece que la residencia fiscal sólo podrá ser acreditada mediante certificado emitido por la Autoridad Fiscal

³ DGT consulta vinculante V0677-19. En este sentido ver también: V2203-20 y V2123-20.

competente⁴. Por tanto, el hecho de aportar certificados de empadronamiento, permisos de residencia, pasaportes, etc., no tendrán consideración de medios de prueba válidos⁵.

Sin embargo, a esta regla general se establece una excepción como consecuencia de la permanencia en países como la de Emiratos Árabes Unidos, que no emiten certificados de residencia fiscal a sujetos de nacionalidad extranjera⁶. En estos supuestos, en aplicación del art. 106.1 LGT, se podrá proceder a valorar otros medios de prueba conforme a lo contemplado en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, para determinar la residencia fiscal en un país extranjero⁷.

Por su parte, cabe hacer hincapié en el supuesto en que un contribuyente traslada su residencia fiscal a un paraíso fiscal. La LIRPF establece unos requisitos más exigentes, los cuales trataremos más adelante.

Por último, en aplicación del criterio de vinculación territorial, el art. 9.1.a) LIRPF 2º párrafo establece que no serán computables las estancias en España por un periodo de tiempo superior a 183 días y que tengan como obligación la realización de labores en materia de colaboración cultural o humanitario, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. Por lo que, en aplicación del principio de reciprocidad, tampoco serán computables a estos efectos, las estancias en el extranjero que reúnan estos mismos requisitos.

2.2. CRITERIO ECONÓMICO

Existen supuestos en los que el contribuyente permanezca más de 183 días en otro Estado distinto del que se es residente fiscal, pero ello no implica la pérdida de dicha condición. Por tanto, al tenor del art. 9.1.b) LIRPF, el sujeto seguirá siendo considerado como residente fiscal en España, siempre y cuando radique en ella el núcleo principal o la base de sus intereses económicos.

⁴ Agencia Tributaria, s.f. *¿Cómo se acredita la residencia fiscal?* [En línea] Available at: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Fiscalidad_de_no_residentes/_Identificacion/_Preguntas_frecuentes_sobre_obtencion_de_NIF_de_no_Residentes/_Como_se_acredita_la_residencia_fiscal_.shtml [Último acceso: 09 noviembre 2020].

⁵ DGT consulta vinculante V3251-15. En este sentido ver también: V1497-16.

⁶ Gavilá Raehmel, S., 2019. *Residencia Fiscal: Formas de acreditar (o no)*. [En línea] Available at: <https://www.raehmeloliver.com/residencia-fiscal-formas-de-acreditar-o-no-parte-4-de-4/> [Último acceso: 09 noviembre 2020].

⁷ DGT consulta vinculante V1611-20.

La implicación que tiene este artículo es que dicho criterio no va vinculado al criterio de territorialidad, y por tanto, con que se dé uno de los supuestos, el sujeto seguirá siendo considerado como residente fiscal en España⁸.

Sin embargo, con carácter general, actúa como un criterio subsidiario, cuya carga de la prueba le corresponde a la Administración tributaria⁹ por la dificultad que entraña el supuesto de demostrar la residencia fiscal cuando no resulte de aplicación el criterio de territorialidad. Atendiendo a la doctrina, Medina Cepero señala los dos elementos que debe tener en cuenta la Administración Tributaria para configurar el concepto de núcleo principal o base de actividades o intereses económicos¹⁰:

- **Las principales fuentes de renta.** Se entenderá como tal si la principal fuente de riquezas del contribuyente proviene de un núcleo o base situado en España.
- **El patrimonio que radique en España.**

Asimismo, el legislador añade que dichos intereses económicos pueden establecerse en España tanto de forma “directa” como “indirecta”, lo cual significa que *«las rentas originadas o los bienes situados en España, obtenidos o poseídos por el contribuyente a través de una entidad extranjera, deberán computarse como “españoles”»*¹¹.

2.3. CRITERIO DE LA VINCULACIÓN FAMILIAR

Este criterio viene contemplado en el art. 9.1.b) 2º párrafo del LIRPF, y también se aplica de manera subsidiaria en los casos en que no se pueda demostrar la residencia fiscal del contribuyente a través de los dos criterios que ya analizamos. De este modo, en aplicación del criterio de la vinculación familiar, se establece una presunción *iuris tantum* donde el contribuyente se presumirá residente fiscal en territorio español, siempre y cuando el cónyuge no separado legalmente y sus hijos cumplan alguno de los criterios anteriormente mencionados (criterio de vinculación territorial o la de vinculación económica)¹². Sin embargo, cabe destacar que en el supuesto en que el cónyuge no separado legalmente y sus hijos residan en el extranjero, y el contribuyente tenga la residencia fiscal en España,

⁸ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo. Pág 114.

⁹ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág 33.

¹⁰ Medina Cepero, J. R., 2002. *La residencia fiscal de las personas físicas*. Boletín Aranzadi Fiscal núm. 9/2002.

¹¹ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo. Pág 31

¹² DGT consulta vinculante V0665-13. Ver en este sentido también V0449-09.

dicha presunción carecerá de eficacia, es decir, ello no supondrá la adquisición de la residencia fiscal del contribuyente¹³.

Por otro lado, este criterio de la vinculación familiar, al igual que el criterio de vinculación física con el territorio, la carga de la prueba le corresponderá al contribuyente, y podrá tanto probar esa convivencia como destruirla. Para probarla, la jurisprudencia establece que cabe la admisión del certificado de empadronamiento para su acreditación y cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho¹⁴. Y para destruirla, al igual que en el criterio de presencia física en un territorio, deberá solicitar al estado del que se es residente, un certificado emitido por la Autoridad Fiscal correspondiente y la aplicación de la misma excepción en caso de que no exista la posibilidad de obtener tal certificado¹⁵.

No obstante, cabe la posibilidad de que sea la Administración Tributaria quien desee destruir esa presunción o pretenda negar la residencia del obligado tributario¹⁶. En este caso, será éste quien posea la carga de la prueba para demostrar que efectivamente el sujeto no puede considerarse como residente fiscal en España¹⁷.

2.4. CONTRIBUYENTES CON RESIDENCIA HABITUAL EN EL EXTRANJERO

2.4.1. Funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo público en el extranjero

En aplicación del art. 8.1.b) LIRPF, también podrán ser considerados como contribuyentes aquellas personas físicas que posean la residencia habitual en el extranjero atendiendo a los supuestos contemplados en el art. 10 LIRPF.

Al tenor de este artículo, el art. 10.1 LIRPF somete a tributación mediante renta mundial, a las personas físicas que posean nacionalidad española, su cónyuge e hijos menores de edad con residencia en el extranjero por su condición de:

¹³ López López, H., 2015. *Residencia del trabajador desplazado al extranjero*. s.l.:Aranzadi.

¹⁴ Sentencia Tribunal Supremo de Justicia de Cataluña de 13 de septiembre de 2013 (JT 2014/681)

¹⁵ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo. Pág 33

¹⁶ Sentencia Tribunal Supremo de Justicia de Madrid de 30 de junio de 2009 (JT 2009/1364)

¹⁷ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág 38

«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 vicecónsules 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»¹⁸.

Atendiendo a este artículo, sólo exige que el funcionario o empleado público sea quien posea la nacionalidad, por lo que no se extiende a su cónyuge no separado legalmente e hijos menores¹⁹.

No obstante, en aplicación del art. 10.2 LIRPF, se excluyen del supuesto cuando el sujeto:

- No sea funcionario público o titulares de cargo o empleo oficial, pero con residencia habitual en el extranjero
- Que tuviera la residencia habitual en el extranjero, y que posteriormente haya adquirido alguna de las condiciones señaladas en el art. 10.1 LIRPF.

Tampoco cabe aplicación del art. 10.1 LIRPF sobre el cónyuge no separado legalmente e hijos menores con residencia en el extranjero y con anterioridad a la adquisición por parte del obligado tributario, de las condiciones contempladas en el presente artículo. En estos supuestos, tanto el cónyuge como los hijos menores conservarán condición de no residentes en España.

Por último, cabe mencionar el art. 9.2 LIRPF, en aplicación del principio de reciprocidad, no se considerarán contribuyentes aquellos sujetos con nacionalidad extranjera con

¹⁸ Art. 10.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁹ Chico de la Cámara, P., 2012. *Aspectos tributarios de la Legislación sobre derechos y libertades de los extranjeros en España*. s.l.:Aranzadi.

residencia fiscal en España por razón de desempeño de algún cargo establecido en el art. 10.1 LIRPF²⁰.

2.4.2. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal

El art. 8.2 LIRPF, establece un criterio específico para aquellos sujetos que deseen trasladar su residencia fiscal a un territorio calificado como **paraíso fiscal**²¹, la “prórroga legal,” o también conocido como “cuarentena fiscal”²². Esta normativa, se considera como una de las novedades que introduce el legislador cuya finalidad es la del anti-paraíso fiscal.

En virtud de este precepto, esta regla comienza a ser aplicable desde el momento en que el obligado tributario declare su nueva residencia fiscal, y se dé los siguientes requisitos:

- Que la persona haya sido residente fiscal en España.
- Que posea nacionalidad española.
- Que acredite la nueva residencia en un país calificado como paraíso fiscal.

Como consecuencia, durante los siguientes cuatro periodos impositivos, el sujeto deberá tributar tanto en España como en el Estado que figure como nuevo residente fiscal. Con esta normativa, lo que se busca es evitar el fraude fiscal y por ello, le dotada de una presunción *iuris et de iure*, es decir, que no admite prueba de lo contrario. Por tanto, cualquier cambio de residencia fiscal hacia un paraíso fiscal, será considerado como intento de evasión de impuestos. Esto plantea un posible supuesto de inconstitucionalidad²³ porque según Chico de la Cámara, las personas son libres de elegir la economía que más le convenga.

²⁰ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág 40

²¹ El concepto y consideración como paraíso fiscal viene determinado en la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en sus apartados 1 y 2:

«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.»

²² Medina Cepero, J. R., 2002. *La residencia fiscal de las personas físicas*. Boletín Aranzadi Fiscal núm. 9/2002.

²³ Chico de la Cámara, P., 2012. *Aspectos tributarios de la Legislación sobre derechos y libertades de los extranjeros en España*. s.l.:Aranzadi.

3. TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS

3.1. CONCEPTO DE TRABAJADOR EXPATRIADO

Se considera como trabajador expatriado, todo aquel que se desplaza al extranjero para prestar servicios de forma temporal o permanente para una empresa que se sitúa fuera del país de origen. Esto trae como causa la consideración de regímenes tanto fiscales, laborales como de seguridad social²⁴.

La expatriación de los trabajadores puede estar motivado por diversas causas. Sin embargo, el motivo principal es que tanto las empresas como el propio legislador español están interesados en incentivar el desplazamiento de los trabajadores cualificados para que adquieran nuevos conocimientos y llevar a cabo un proceso de internacionalización para favorecer la competitividad de las empresas españolas²⁵.

Por tanto, para fomentar dicha movilidad, el legislador procede a establece una serie de beneficios fiscales, los cuales suponen una aminoración de la cuantía de impuestos a pagar, y por supuesto, tratan de solucionar la problemática de la doble tributación. En concreto, nos referimos a las exenciones contempladas en los art. 7.p) LIRPF para los trabajadores expatriados y al régimen especial de excesos o complementos por destino del art. 9.A.3.b)4º del RIRPF, los cuales procederemos a explicar a continuación.

3.2. APLICACIÓN DEL ART. 7.P) LIRPF

Tal y como mencionamos anteriormente, con la expatriación lo que el legislador busca es favorecer la competitividad internacional de las empresas españolas. Como consecuencia, se introdujo por primera vez el art. 7.p) con la Ley 40/1998 del IRPF²⁶. En un principio, esta exención funcionaba como mecanismo para evitar la doble imposición sobre las rentas del trabajo obtenidas por residentes españoles en el extranjero. Este artículo hacía remisión al art. 5 del Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero²⁷, en la cual se establecía las

²⁴ Gómez Abelleira, F., 2016. Expatriación de trabajadores y ley aplicable a la relación laboral. *Revista de Información Laboral num. 11/2016 parte Artículos doctrinales*.

²⁵ López, A., 2008. La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p) LIRPF tras la Ley 35/2006 de 28 de noviembre. *Revista Quincena Fiscal num. 12/2008 parte Estudio*.

²⁶ Art. 7.p) Ley 40/1998 del IRPF: «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».

²⁷ Art. 5 Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero:

«1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:

condiciones de aplicabilidad del art. 7.p) y el límite cuantitativo de la exención (3.5 millones de pesetas anuales).

Con el paso del tiempo, este artículo del LIRPF, ha sido sometido a numerosas modificaciones, y lo que resulta claro, es que al tratarse de exenciones, dicha norma debe ser interpretada de manera estricta, basada en la literalidad y teniendo como límite imperativo el favorecimiento de la competitividad ya antes mencionado²⁸. Por tanto, para ver si la exención del art. 7.p) es o no de aplicación, procederemos a analizar cada uno de los requisitos que el contribuyente deberá cumplir. Estos mismos requisitos, también están contemplados en el art. 6 del RIRPF.

3.2.1. Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero

En tenor al art. 17.1 LIRPF, los rendimientos íntegros del trabajo son todas aquellas contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea la denominación o naturaleza, sea en forma de dinero o en especie, que provienen directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y que no tienen consideración de rendimientos de actividades económicas.

A parte de la calificación como rendimientos del trabajo, para que pueda ser aplicable el art. 7.p) LIRPF es necesario que sea un trabajo prestado en el extranjero. Como consecuencia, sólo determinados supuestos del art. 17.2 LIRPF tendrán consideración de rendimientos del trabajo, como sería el caso de relaciones laborales de carácter especial²⁹, porque pueden prestarse en otro país distinto del que se es residente.

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2.º Que los rendimientos del trabajo hayan tributado efectivamente en el extranjero por un Impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos, calculado de acuerdo al artículo 58 de este Reglamento.

La tributación efectiva en el extranjero a que se refiere el párrafo anterior deberá acreditarse mediante documento, en el que conste de manera indubitada esta circunstancia.

2. Los rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención estarán limitados a 3.500.000 pesetas anuales.

3. A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) de este Reglamento».

²⁸ López, A., 2008. La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006 de 28 de noviembre. *Revista Quincena Fiscal num. 12/2008 parte Estudio*

²⁹ DGT consulta vinculante V2283-20. En este sentido ver también V0767-20.

Por ello, atendiendo al requisito de rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, no tendrán consideración como tal para que resulte de aplicación la exención: las becas emitidas por entidades públicas o asociaciones, las pensiones públicas de otro país recibidas por un residente español, trabajos comerciales realizados en el extranjero donde el beneficiario es la empresa española que lo ha encargado³⁰.

Sin embargo, el supuesto más problemático es el que viene contemplado en el art. 17.2.e) LIRPF que establece que tendrán consideración como rendimientos del trabajo: «*las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos*». De modo que, el legislador no dice nada al respecto cuando dichos administradores son desplazados al extranjero para el desempeño de su actividad.

A lo largo del tiempo, han sido numerosos los pronunciamientos que versan sobre esta problemática. En este sentido, cabe destacar la resolución de la DGT 1807-03 y consultas vinculantes como V1756-19, donde deniegan la aplicabilidad de la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF porque considera que no se aprecia la nota de ajenidad y dependencia de una relación laboral, al tenor del art. 1.2.c) ETA³¹, sino que la relación existente entre

³⁰ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo. Pág. 122

³¹ Art. 1 Ley 20/2007 del Estatuto del Trabajo Autónomo:

«1. La presente Ley será de aplicación a las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena. Esta actividad autónoma o por cuenta propia podrá realizarse a tiempo completo o a tiempo parcial.

También será de aplicación esta Ley a los trabajos, realizados de forma habitual, por familiares de las personas definidas en el párrafo anterior que no tengan la condición de trabajadores por cuenta ajena, conforme a lo establecido en el artículo 1.3.e) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo.

2. Se declaran expresamente comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos a los que se refiere el apartado anterior:

a) Los socios industriales de sociedades regulares colectivas y de sociedades comanditarias.

b) Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común.

c) **Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.**

d) Los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere el Capítulo III del Título II de la presente Ley.

e) Cualquier otra persona que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 1.1 de la presente Ley.

3. Las inclusiones a las que se refiere el apartado anterior se entenderán sin perjuicio de la aplicación de sus respectivas normas específicas.

la empresa y los administradores es de dirección y control y por ello, es una relación de carácter mercantil.

Sin embargo, hace poco, se ha pronunciado sobre este aspecto el Tribunal Supremo mediante Auto el 21 de febrero de 2020, donde establecía la necesidad de fijar una doctrina que limitase el alcance de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero y concretar si cabía o no aplicación del art. 7.p) LIRPF para el supuesto del art. 17.2 e) LIRPF.

No obstante, al Tribunal Supremo se le adelantó la Audiencia Nacional con la sentencia 19 de febrero de 2020, en la cual concretó que para que sea aplicable la exención, lo que realmente debe atenderse es si el preceptor de los rendimientos del trabajo es una persona física, con residencia fiscal en España y que el trabajo se haya llevado a cabo efectivamente en una entidad de residencia extranjera o en un establecimiento radicado de manera permanente en el extranjero. Por ello, el hecho de que la relación de la empresa con el trabajador sea una relación laboral o mercantil, no debería de ser un elemento de carácter imprescindible que determine la aplicación o no de la exención. Como bien se dijo en un principio, las exenciones deben interpretarse de manera estricta pero dicha interpretación también deberá ser coherente con el favorecimiento de la competitividad de las empresas españolas en el ámbito internacional, que es la finalidad que persigue el legislador con la creación de dichos mecanismos que otorgan a los contribuyentes un ahorro fiscal.

Finalmente, cabe hacer hincapié sobre aquellos sujetos que, siendo considerados como residentes fiscales en España, pero que no poseen nacionalidad española, y se desplazan al extranjero para realizar trabajos en una empresa extranjera o con establecimiento radicado permanentemente en el extranjero, también tendrán derecho a la exención del art. 7.p) LIRPF³². Asimismo, corresponderá a los contribuyentes la carga de la prueba sobre el desplazamiento efectivo y el trabajo realizado en el extranjero al tenor del art. 105.1 LGT.

4. *La presente Ley será de aplicación a los trabajadores autónomos extranjeros que reúnan los requisitos previstos en la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, de derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social».*

³² Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág 156

Tendrán consideración de medios de prueba válidos los siguientes³³:

- Carta de asignación.
- Partes de trabajo en el extranjero.
- Solicitud de certificado de cobertura a efectos de Seguridad Social (modelo E-101 o equivalente).
- Permiso de residencia o de trabajo en el país de destino.
- Certificado de inscripción consular.
- Billetes de avión.
- Reservas de hoteles.
- Contrato de arrendamiento de vivienda.
- Contratos o facturas de suministros.

3.2.2. Para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

Se considera empresa o entidad no residente en España *«al Estado con todas sus divisiones políticas, entes públicos, organismos internacionales y entidades sin ánimo de lucro como las ONG, u otras organizaciones religiosas o no, pero sin ánimo lucrativo»*³⁴.

Por otro lado, para valorar si el establecimiento es permanente radicado en el extranjero, se deberá atender a las siguientes normativas para la delimitación del concepto³⁵:

- a) El convenio para evitar la doble imposición suscrito con el país correspondiente.
- b) A falta de convenio el concepto específico del artículo 13.1 de la LIRNR, y, de manera subsidiaria, el Modelo Convenio de la OCDE.

En otras palabras, lo que viene a exigir este requisito es que el desplazamiento de los trabajadores necesariamente implica una prestación de servicios en un marco

³³ López, A., 2008. La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006 de 28 de noviembre. *Revista Quincena Fiscal num. 12/2008 parte Estudio*.

³⁴ López, A., 2008. La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006 de 28 de noviembre. *Revista Quincena Fiscal num. 12/2008 parte Estudio*.

³⁵ Cerdón Ezquerro, T., 2005. Régimen fiscal de los impatriados y expatriados. Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional , Issue 825.

transnacional. De modo que, dependiendo de la naturaleza de las prestaciones internacionales, podremos diferenciar dos clases:

- Las prestaciones internacionales realizadas por una empresa residente a una empresa no residente sin vinculación mercantil.

Se considera que la beneficiaria de la prestación es la empresa no residente, y por tanto cabe la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF

- Las prestaciones internacionales realizadas por una empresa residente a una empresa no residente, pero con vinculación mercantil, las operaciones intragrupo.

Este tipo de operaciones dificulta la determinación de quién será el beneficiario de la operación. Por ello, podremos distinguir entre:

- **Empresa matriz residente en España.** Se considera que el trabajador desplazado al extranjero está prestando servicios para la matriz residente, porque las actividades que desempeña no benefician solamente a la filial no residente, sino que beneficiará al grupo empresarial en conjunto. Como consecuencia, en este supuesto no resultará aplicable la exención.

Sin embargo, cuando lo que se presta son servicios especiales de apoyo vinculados a la actividad concreta de la filial, relacionados sobre todo con la toma de decisiones y del cumplimiento de la normativa específica del país en que opera. Se entenderá que la beneficiaria de la prestación será la empresa no residente y no todo el grupo empresarial. Por tanto, en este supuesto sí que se podrá aplicar la exención³⁶.

- **Empresa matriz no residente en España.** Si el servicio que se presta es para el grupo, pero fuera de España, cabe la posibilidad de plantearse la aplicación del régimen de exención.

Por tanto, ante los supuestos donde se realizan operaciones internacionales siendo la empresa matriz no residente en España, el art. 7.p) 1º LIRPF³⁷ hace remisión al art. 16.5

³⁶ Cordón Ezquerro, T., 2005. Régimen fiscal de los impatriados y expatriados. *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, Issue 825.

³⁷ Art. 7.p) 1ª LIRPF:

«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

del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, actual art. 18.5 Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades³⁸ para determinar si es o no una prestación intragrupo.

A tenor de lo dispuesto en el art. 18.5 LIS, para que se considere que efectivamente se ha llevado a cabo una prestación de servicios intragrupo en una entidad no residente, es necesario que dicho servicio haya generado o genere una utilidad o beneficio a la entidad destinataria. Además, la DGT establece otro requisito para que se considere efectivamente prestado el servicio³⁹. Tal que así, en el caso de que una empresa independiente estuviera dispuesta a pagar a otra empresa independiente para que ejecutase dicho servicio o ejecutarla por ella misma internamente, se considerará que el servicio ha sido prestado. En cambio, si la empresa independiente no estuviera dispuesta a pagar por tal actividad o no pudiera llevarlo a cabo ella misma, con carácter general, no se consideraría que ha habido una prestación de servicio, y por ello, no cabría la exención del art. 7.p) LIRPF.

Por último, cabe destacar que, siendo el beneficiario de la prestación una empresa que se encuentra en el extranjero, pero que el desempeño de la prestación laboral se ha realizado desde España, tampoco cabrá la aplicación del supuesto de exención prevista⁴⁰.

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

Este requisito contemplado en el art. 7.p) 2º LIRPF, establece una serie de condicionantes, los cuales suscitan cuestiones interpretativas:

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».

³⁸ Art. 18.5 LIS:

«En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá 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».

³⁹ DGT consulta vinculante V1538-20. Ver en este sentido también V1701-18.

⁴⁰ Tovillas Morán, J., 2005. Evolución normativa y condiciones para beneficiarse de la exención por rentas del trabajo efectivamente efectuado en el extranjero. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi paraf. 12 parte Presentación.*

- a) En el territorio donde el trabajador desplazado va a desempeñar sus actividades, debe poseer un impuesto que pueda gravar los rendimientos susceptibles de exención.
- b) Tal impuesto debe ser de naturaleza idéntica o análoga al IRPF
- c) Dicho territorio no podrá ser un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Esto provocó en un primer momento el requerimiento de la efectividad del gravamen, es decir, que el territorio o país en la que se desempeñan los trabajos, sometieran a tributación la renta de trabajo obtenida dentro del mismo. Sin embargo, desde la modificación del IRPF con la Ley 6/2013 de 13 de diciembre, ya no se exige que los rendimientos de trabajo percibidos por el contribuyente desplazado tributen efectivamente en el extranjero, tampoco la sujeción a tal impuesto análogo, sino que bastaba con su mera existencia⁴¹. En otras palabras, se entiende cumplido este requisito si el país de destino tiene firmado un Convenio de Doble Imposición con España⁴², precepto que se deduce del art. 21.1.b) LIS.

Hemos visto que para que la exención del art. 7.p) LIRPF sea aplicable, el país de destino no puede tener la consideración de paraíso fiscal. La Ley 36/2006 de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la Disposición Adicional Primera apartado 6, habilita al Gobierno dictar las disposiciones necesarias para actualizar la relación de países y territorios que tengan consideración de paraísos fiscales. Esto trae como consecuencia que un territorio inicialmente no considerado como paraíso fiscal, pase a serlo porque así lo considere el Gobierno o viceversa, es decir, que en un inicio lo sea, pero que por decisión del Gobierno, deje de serlo. En tales supuestos, se entiende que, concurriendo el resto de requisitos exigidos por la norma, cabe la aplicación de la exención a las rentas que se generen desde o hasta que un país deja de ser calificado como paraíso fiscal. Por otro lado, si el trabajador desplazado ha prestado servicios en distintos países, siendo alguno de ellos paraíso fiscal, sólo será aplicable la exención a los países que no tengan tal consideración⁴³.

⁴¹ DGT consulta vinculante V0551-05. En este sentido ver también V2572-03.

⁴² Pérez Huete, J., 2015. Exenciones (Ley, artículo 7). En: *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*. s.l.:Aranzadi, S.A.U.

⁴³ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág. 168

3.2.4. Límite cuantitativo

La ley del IRPF declara exenta los rendimientos del trabajo íntegros obtenidos en el extranjero para una empresa no residente o con establecimiento con residencia permanente en el extranjero. Sin embargo, establece un límite cuantitativo de 60.100 euros anuales. Por tanto, todas aquellas rentas que excediesen de tal cuantía deberán ser sometidas a tributación, pero sólo sobre la cuantía excedida.

Para el cálculo del importe exento, se aplicará las reglas establecidas reglamentariamente, en concreto en el art. 6.2 RIRPF⁴⁴. Por tanto, en los supuestos donde el trabajador realice diversos desplazamientos al extranjero, para cuantificar la parte de rendimientos del trabajo exentos, se deberá atender a los días en los que el trabajador a estado efectivamente en el extranjero, lo cual supone que los rendimientos devengados durante estos días estarán exentos de tributación en España. Asimismo, si tales desplazamientos no son remunerados de forma específica, cabe la aplicación de un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año (365 días, o 366 si es en año bisiesto) y no sólo los días hábiles⁴⁵.

$$\frac{\text{Número de días efectivos de permanencia en el extranjero}}{\text{Número total de días naturales (no hábiles) del año}}$$

Además, según lo que establece el DGT con la consulta vinculante V1763-08, dentro de este límite cuantitativo, se debe incluir también el importe íntegro de los complementos correspondientes por los trabajos realizados en el extranjero.

Por otro lado, como bien sabemos, cabe la posibilidad de prestar servicios en distintos países extranjeros, pero también será necesario tener en consideración si en cada uno de estos países se han cumplido los requisitos exigidos por el art. 7.p) LIRPF para que pueda ser aplicable la exención, y la cuantía de tales retribuciones en cada uno de ellos.

Por último, en aplicación del art. 96 LIRPF y del art. 61 RIRPF, el legislador prevé la posibilidad de no exigir al contribuyente la presentación de la declaración del IRPF

⁴⁴ Art. 6.2 Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo:

«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».

⁴⁵ DGT consulta vinculante V1944-05.

cuando las actividades desempeñadas en el extranjero no superen el límite previstos en los mismos⁴⁶.

3.3. RÉGIMEN DE EXCESOS DEL ART. 9.A.3.B) 4º DEL RIRPF Y SU INCOMPATIBILIDAD CON EL ART. 7.P) LIRPF

3.3.1. Requisitos para la aplicación del régimen de excesos

El art. 9.A.3.b) 4º RIRPF, también conocido como régimen de excesos o complementos por destino, es aplicable tanto al personal de la Administración como a los trabajadores destinados al extranjero, sin embargo, nuestro objeto de estudio se centrará en estos últimos.

A tenor de este artículo, tendrán consideración de dietas exceptuadas de gravamen:

«1.º 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 (...).

2.º 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 (...).

3.º 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 (...).

4.º 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»

Asimismo, al igual que la exención por los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, contempla una serie de requisitos⁴⁷ para que los contribuyentes puedan acogerse a ella.

⁴⁶ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág. 171.

⁴⁷ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo, Pág. 169.

3.3.1.1. La condición de residente español

El primero de los requisitos que se debe cumplir para que resulte aplicable dicha exención, es que el sujeto sea contribuyente en nuestro país, es decir, residente fiscal en España. De modo que, estará sujeto a tributación del IRPF.

Como hemos visto en un inicio, para calificar si una persona es o no residente fiscal, se atenderá a los criterios que ya fueron objeto de análisis:

- a) Criterio de territorialidad.
- b) Criterio económico.
- c) Criterio de vinculación familiar.

3.3.1.2. Trabajador destinado en el extranjero

El concepto “destinado al extranjero” no está explícitamente concretado por el legislador, por tanto, para una mayor concreción del significado, será necesario atenerse a lo establecido por la doctrina Administrativa a través de las consultas y resoluciones.

En un primer plano, esta expresión implica un desplazamiento efectivo al extranjero para el desempeño de actividades o la prestación de servicios. Por tanto, en cierto aspecto, es similar al requisito contemplado en el art. 7.p) LIRPF, el cual analizamos previamente.

Sin embargo, la doctrina establece un matiz que diferencia la exención del art. 9.A.3.b) 4º RIRPF del régimen de exención por los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero. Según lo dispuesto por la consulta de la AEAT de 10 de febrero de 1995⁴⁸, para que sea aplicable el régimen de excesos, exige que dicho desplazamiento tenga por finalidad la permanencia, con centro de trabajo normal y habitual en el extranjero, y no de manera temporal⁴⁹. De tal modo que, será aplicable el art. 7.p) LIRPF cuando los rendimientos del trabajo son obtenidos por aquellos contribuyentes que se desplazan al extranjero para la prestación de servicios, pero por un tiempo determinado, normalmente de corta duración, y el régimen de excesos procederá cuando los trabajadores se desplazan por largos periodos de tiempo y manteniendo la residencia fiscal española.

Para que se considere efectivo el desplazamiento al extranjero, dicho traslado deberá hacerse atendiendo a lo establecido en el art. 40 ET sobre la movilidad geográfica, y con

⁴⁸ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson. Pág. 177.

⁴⁹ López, A., 2008. La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006 de 28 de noviembre. *Revista Quincena Fiscal num. 12/2008 parte Estudio*.

una permanencia superior a 9 meses y de manera continuada⁵⁰. Asimismo, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedades u otras circunstancias siempre y cuando no supongan la alteración del destino.

Este plazo de 9 meses actúa como frontera para separar la aplicación del régimen general de dietas, el cual también está contemplado en el art. 9 RIRPF, del régimen de excesos o complementos por destino. Como consecuencia, cuando el traslado es por un periodo superior a los 9 meses, es preciso someter a gravamen los gastos de manutención y estancia, porque la exención normal de dietas deja de ser aplicable. Otra cosa es, que por aplicación del régimen de excesos, esos gastos queden exentos de gravamen.

La problemática suscita en relación con la prueba de la residencia fiscal del trabajador. Como analizamos anteriormente, atendiendo al criterio de vinculación territorial, es preciso la permanencia en territorio español por un periodo superior a 183 días. Por tanto, este requisito no podrá ser objeto de cumplimiento cuando se opta por aplicar el régimen de art. 9.A.3.b) 4º RIRPF. Dicha residencia deberá ser probado mediante el cumplimiento de los otros requisitos⁵¹: criterio económico o criterio de vinculación familiar; y de no poder acreditar el cumplimiento, el trabajador desplazado dejará de ser residente fiscal en España, y no podrá beneficiarse de este tipo de ahorro fiscal.

3.3.1.3. Los rendimientos con consideración de excesos

Para que los rendimientos sean considerados excesos y así poder optar por el ahorro fiscal que ofrece el art. 9.A.3.b) 4º RIRPF, será preciso que dichos rendimientos sean fruto del trabajo realizado en el extranjero. Por tanto, al igual que en el supuesto de exención del art. 7.p) LIRPF, debe cumplir con lo establecido en el art. 17.1 de la misma ley. Esto supone la necesidad de que entre el trabajador y la empresa se constituya una relación personal o estatutaria que cumpla con los requisitos de ajenidad y dependencia.

Misma problemática suscita cuando la relación entre trabajador y empresa es una relación mercantil y no laboral. Bien como analizamos anteriormente, atendiendo al pronunciamiento de la Audiencia Nacional en la sentencia del 19 de febrero de 2020, lo que realmente se debe apreciar es que el preceptor de los rendimientos del trabajo es una persona física que continúa siendo residente en España y que ha realizado una prestación de servicios en el extranjero, y siendo el beneficiario una empresa no residente o con

⁵⁰ Sans, J. y Martínez, L., s.f. *Fiscalidad: Aplicación del 7p en las expatriaciones clásicas*, s.l.: EY.

⁵¹ DGT consulta vinculante V1638-15. En este sentido ver también V0090-13.

establecimiento radicado de manera permanente en el extranjero. Por tanto, lo que resulta más lógico, es que dicho pronunciamiento también sirva como criterio para que los rendimientos del trabajo, fruto de una relación mercantil también sean admitidos como rendimientos con consideración de excesos y por tanto, adherirse al régimen de excesos o complementos por destino.

Por otro lado, cabe destacar que al tenor de consultas vinculantes del DGT, los distintos incentivos o excesos económicos que pueda percibir el trabajador desplazado como rendimientos íntegros del trabajo admiten tanto la posibilidad de incluir aportaciones dinerarias como las aportaciones en especie⁵². Aunque existen algunas retribuciones como “bolsa de viaje”, que son rendimientos del trabajo sometidos a gravamen y no susceptibles de exención, sea por aplicación del art. 7.p) LIRPF como por la del art. 9.A.3.b) 4º RIRPF⁵³.

Por último, para llevar a cabo el cálculo del exceso no sometido a tributación como consecuencia de la exoneración, la consulta de 24 de julio de 1996 de la AEAT establece la obligación de que será la empresa quien calificará como exceso el resultado de la diferencia entre la cuantía a percibir por el trabajador en las mismas condiciones, pero estando en España⁵⁴, y lo que efectivamente se ha abonado al trabajador. Asimismo, la empresa emitirá un certificado desglosando los ingresos por conceptos acreditando las cuantías percibidas por el expatriado. Ello también servirá como medio de prueba para el propio contribuyente⁵⁵.

3.3.2. Incompatibilidad con la exención del art. 7.p) LIRPF

A tenor del art. 5.3 RIRPF⁵⁶, que también desarrolla la exención del art. 7.p) LIRPF, el legislador deja claro la incompatibilidad entre la exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero con el régimen de excesos o complementos por destino. Sin embargo, cabe destacar que el art. 7.p) LIRPF, aunque es incompatible con el art. 9.A.3.b)

⁵² DGT consulta vinculante V2029-00. En este sentido ver también V2130-99.

⁵³ DGT consulta vinculante V2029-00.

⁵⁴ Esto hace referencia a la cuantía que hubiera percibido el contribuyente de haberse quedado en España en ese ejercicio o periodo de tiempo impositivo en que se produjo tal desplazamiento al extranjero, y no atendiendo a las cantidades recibidas durante el último año que estuvo en España.

⁵⁵ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo. Pág. 173.

⁵⁶ Art. 5.3 RIRPF: «Esta 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) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

4º RIRPF, sí que es compatible con el régimen general de dietas contempladas en el art. 9.A de la misma ley, que establece que quedarán exceptuadas de gravamen las siguientes dietas:

- **Gastos de manutención y estancia.** No será susceptible de gravamen las cuantías que destina la empresa al trabajador desplazado para compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, aunque sí que será susceptible aquella cuantía que exceda de los límites fijados por el legislador.
 - a) Por gastos de manutención, la ley establece que, en caso de pernocta en el extranjero, el límite de la exención será de 91,35 euros diarios. En caso de que no exista pernocta, los gastos de manutención por desplazamiento al extranjero será de 48,08 euros. De tratarse del personal de vuelo de las compañías aéreas, las asignaciones serán de 66,11 euros por desplazarse a territorio extranjero.
 - b) Por gastos de estancia, no existirá límite como tal, pero será necesario la justificación de los importes o gastos en los que se ha incurrido.

Además, el trabajador también tendrá la obligación de acreditar el día y el lugar de desplazamiento y las razones que lo han motivado.

- **Gastos de locomoción.** Están exceptuadas de gravamen las cantidades que destina la empresa al trabajador expatriado para compensar los gastos de desplazamiento que debe incurrir para desempeñar una actividad en un lugar de trabajo distinto.
 - a) Si el empleado o trabajador emplea medios de transporte público, el importe del gasto se atenderá a lo figurado en la factura o cualquier otro documento acreditativo equivalente.
 - b) Para el resto de supuestos de transporte, se computará 0,19 euros por kilómetro recorrido y justificando la distancia efectiva recorrida, los gastos de peaje y el aparcamiento.

Estas exenciones por régimen general de dietas son aplicables por un periodo máximo de 9 meses⁵⁷, y en caso de que se excedieran de los límites establecidos por el legislador, la cuantía excedida tendrá consideración de rendimientos.

Entonces, ¿qué es lo que promueve al contribuyente elegir un tipo de exención frente a otro?

Cuando se da la circunstancia del “destino” del trabajador al extranjero tal y como analizamos, será aplicable el régimen de excesos. De modo que, en el supuesto donde dicho traslado es de carácter temporal con un desplazamiento “no destinado” al extranjero, sólo será aplicable el régimen de exenciones del art. 7.p) LIRPF.

Por otro lado, cabe optar por el régimen de excesos cuando los rendimientos íntegros que percibe el trabajador desplazado, supera el límite de los 60.100 euros, el cual opera a efectos del art. 7.p) LIRPF.

Finalmente, esta exención contemplada en el art. 9.A.3.b) 4º RIRPF será más favorable para aquellos trabajadores cuyo destino no aplique un “impuesto idéntico o análogo” al IRPF, en los términos que analizamos anteriormente⁵⁸.

3.4. DECLARACIÓN DEL IRPF DE LOS EXPATRIADOS

En el supuesto de que el trabajador desplazado al extranjero pudiera optar por algunas de las exenciones contempladas por el legislador, ello deberá ser plasmado cuando proceda a realizar la declaración de la renta o del IRPF.

Como regla general, las declaraciones del IRPF se presentarán acorde al impreso oficial modelo D-100, firmado por el declarante o los miembros de la unidad familiar mayores de edad en caso de declaración conjunta. Todos los datos deberán estar debidamente cumplimentados.

Ahora bien, el modelo D-100 de la Agencia Tributaria, no establece una casilla concreta para reflejar la cuantía no sometida a gravamen por la aplicación de la exención del art. 7.p) LIRPF o la del art. 9.A.3.b) 4º RIRPF. De modo que, a la hora de rellenar las casillas correspondientes para determinar el total de rendimientos íntegros, habrá que restarle

⁵⁷ Sans, J. y Martínez, L., s.f. *Fiscalidad: Aplicación del 7p en las expatriaciones clásicas*, s.l.: EY.

⁵⁸ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo. Pág. 174.

directamente al total de retribuciones (dinerarias o en especie), las retribuciones exentas (dinerarias o en especie)⁵⁹.

4. CONCLUSIONES

Tras realizar un exhaustivo análisis sobre el funcionamiento del régimen fiscal de los trabajadores expatriados, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. La movilidad internacional de los trabajadores es cada vez más frecuente y por ello, todos los Estados compiten por atraer a más capital humano, pero a la vez tratan de retener al personal cualificado, otorgándoles un ahorro fiscal con la aplicación de exenciones como es el caso de España. En este sentido, otra de las razones por las que al legislador español le interesa retener al personal es porque sabemos que el IRPF, al igual que cualquier otro tributo, constituye un ingreso para el Estado.
2. El pronunciamiento del TS con sus sentencias de 28 de noviembre de 2017, ha resuelto la problemática del cómputo de las ausencias esporádicas. Siendo el TS el máximo intérprete del ordenamiento jurídico, sienta jurisprudencia. Asimismo, refuerza la seguridad jurídica a la hora de determinar la residencia fiscal en España, en aplicación del criterio de territorialidad.
3. Existen numerosos supuestos en los que los trabajadores son desplazados a un territorio considerado reglamentariamente como paraíso fiscal. En este sentido, el legislador es sumamente estricto porque quiere evitar que el contribuyente incurra en fraude fiscal, y para ello, establece mecanismos como la “cuarentena fiscal” para todos aquellos sujetos que quieran proceder a un cambio de residencia. Sin embargo, creemos que para evitar que el contribuyente se ampare en fórmulas legales para evadir impuestos, sería mejor que exista una colaboración entre el Estado con dichos países.
4. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero es uno de los requisitos esenciales para que resulte de aplicación las exenciones establecidas por el legislador. La Audiencia Nacional con la sentencia 19 de febrero de 2020 se ha pronunciado en este aspecto defendiendo que aquellos

⁵⁹ Vilardel, J., 2017. *Todas las preguntas acerca del 7p. 77 preguntas con sus respuestas*. [En línea] Available at: <https://www.fiscalidad-expatriado.com/preguntas-frecuentes-y-respuestas/> [Último acceso: 24 noviembre 2020].

rendimientos derivados de una relación mercantil también cumplen con este requisito, y por ello, los administradores podrán adherirse a las exenciones. Sin embargo, el TS no ha sentado todavía jurisprudencia al respecto delimitando el alcance de dicho precepto. Por el momento, tampoco hay consulta vinculante alguna de la DGT, que aplique lo planteado por la Audiencia Nacional.

No obstante, estamos de acuerdo con la postura de la Audiencia Nacional de que no debe ser algo determinante como para decir que no se está cumpliendo con el requisito de trabajo efectivamente realizado, el mero hecho de que la relación entre el contribuyente y la empresa sea una relación mercantil y no laboral. Por tanto, pensamos que los administradores que prestan servicios en el extranjero también tienen el derecho a acogerse a las exenciones.

5. Finalmente, cabe recalcar que el régimen general de dietas es también incompatible con el art. 9.A.3.b) 4º RIRPF, pero sí compatible con el art. 7.p) LIRPF tal y como analizamos previamente. Asimismo, corresponderá al contribuyente residente fiscal en España, optar por la exención que mejor le convenga, pero teniendo en cuenta los requisitos a cumplir. Porque de practicarse mal la retención, cabe la posibilidad de que sea sancionado por la Administración Tributaria.

5. BIBLIOGRAFÍA

MANUALES

- ⇒ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, JM, 2010. *La tributación en el irpf de los trabajadores expatriados e impatriados*. 2ª ed. La Coruña: Netbiblo.
- ⇒ Almagro Martín, C., 2019. *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dynkinson.

ARTÍCULOS

- ⇒ Arregui Bravo, J., 2017. Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, pp. 100-105.
- ⇒ Chico de la Cámara, P., 2012. *Aspectos tributarios de la Legislación sobre derechos y libertades de los extranjeros en España*. s.l.:Aranzadi.
- ⇒ Cordón Ezquerro, T., 2005. Régimen fiscal de los impatriados y expatriados. *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, Issue 825.
- ⇒ Gómez Abelleira, F., 2016. Expatriación de trabajadores y ley aplicable a la relación laboral. *Revista de Información Laboral num. 11/2016 parte Artículos doctrinales..*
- ⇒ López López, H., 2015. *Residencia del trabajador desplazado al extranjero*. s.l.:Aranzadi.
- ⇒ López, A., 2008. La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006 de 28 de noviembre. *Revista Quincena Fiscal num. 12/2008 parte Estudio..*
- ⇒ Medina Cepero, J. R., 2002. La residencia fiscal de las personas físicas. *Boletín Aranzadi Fiscal núm. 9/2002*.
- ⇒ Pérez Huete, J., 2015. Exenciones (Ley, artículo 7). En: *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*. s.l.:Aranzadi, S.A.U.
- ⇒ Sans, J. y Martínez, L., s.f. *Fiscalidad: Aplicación del 7p en las expatriaciones clásicas*, s.l.: EY.

- ⇒ Tovillas Morán, J., 2005. Evolución normativa y condiciones para beneficiarse de la exención por rentas del trabajo efectivamente efectuado en el extranjero. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi para*. 12 parte Presentación.

TEXTOS NORMATIVOS

- ⇒ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- ⇒ 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.
- ⇒ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- ⇒ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
- ⇒ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- ⇒ Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo
- ⇒ Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades.

JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES

Tribunal Supremo

- ⇒ Tribunal Supremo sentencia 28 de diciembre de 2017
- ⇒ Auto del Tribunal Supremo 21 de febrero de 2020

Audiencia Nacional

- ⇒ Audiencia Nacional sentencia de 20 de diciembre de 2001
- ⇒ Audiencia Nacional sentencia 19 de febrero de 2020

Tribunal Económico Administrativo Central

- ⇒ Resolución TEAC de 9 de julio de 1998
- ⇒ Resolución TEAC de 7 de julio de 1999

Dirección General de Tributos

- ⇒ DGT consulta vinculante V2130-99
- ⇒ DGT consulta vinculante V2029-00

- ⇒ DGT consulta no vinculante 1807-03
- ⇒ DGT consulta vinculante V2572-03
- ⇒ DGT consulta vinculante V0551-05
- ⇒ DGT consulta vinculante V1944-05
- ⇒ DGT consulta vinculante V1091-08
- ⇒ DGT consulta vinculante V1763-08
- ⇒ DGT consulta vinculante V0449-09
- ⇒ DGT consulta vinculante V0090-13
- ⇒ DGT consulta vinculante V0665-13
- ⇒ DGT consulta vinculante V1638-15
- ⇒ DGT consulta vinculante V3251-15
- ⇒ DGT consulta vinculante V3473-15
- ⇒ DGT consulta vinculante V1497-16
- ⇒ DGT consulta vinculante V1701-18
- ⇒ DGT consulta vinculante V0677-19
- ⇒ DGT consulta vinculante V1756-19
- ⇒ DGT consulta vinculante V0767-20
- ⇒ DGT consulta vinculante V1538-20
- ⇒ DGT consulta vinculante V1611-20
- ⇒ DGT consulta vinculante V2123-20
- ⇒ DGT consulta vinculante V2203-20
- ⇒ DGT consulta vinculante V2283-20

Otros órganos administrativos

- ⇒ Comisión Coordinadora entre la Administración del Estado y la Hacienda Foral de Navarra consulta número 287/2009

EN LÍNEA

- ⇒ Agencia Tributaria, 2010. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. [En línea] Available at: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Colaboradores/EEDD_ECR/Renta/2010/reunion_rep/Mod_D-100_2010.pdf [Último acceso: 24 noviembre 2020].
- ⇒ Agencia Tributaria, s.f. *Convenios de doble imposición firmados por España*. [En línea] Available at: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml [Último acceso: 20 noviembre 2020].
- ⇒ Agencia Tributaria, s.f. *Relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio*. [En línea] Available at: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IRPF/_Ayuda_IRPF_2019/Capitulo_10_Regimenes_especiales_imputacion_y_atribucion_de_rentas/Imputacion_de_rentas_por_socios_o_participes_de_instituci [Último acceso: 12 noviembre 2020].
- ⇒ Gavilá Raehmel, S., 2019. *Residencia Fiscal: Formas de acreditar (o no)*. [En línea] Available at: <https://www.raehmeloliver.com/residencia-fiscal-formas-de-acreditar-o-no-parte-4-de-4/> [Último acceso: 09 noviembre 2020].
- ⇒ Vilardel, J., 2017. *Todas las preguntas acerca del 7p. 77 preguntas con sus respuestas..* [En línea] Available at: <https://www.fiscalidad-expatriado.com/preguntas-frecuentes-y-respuestas/> [Último acceso: 24 noviembre 2020].

6. ANEXO

A.1. PAÍSES Y TERRITORIOS CALIFICADOS REGLAMENTARIAMENTE COMO PARAÍDOS FISCALES⁶⁰

Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, BOE del 13, modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, BOE del 1 de febrero:

1	Principado de Andorra	25	Jamaica
2	Anguilla	26	Las Bahamas
3	Antigua y Barbuda	27	Macao
4	Antillas Neerlandesas	28	Mauricio
5	Aruba	29	Montserrat
6	Barbados	30	Principado de Liechtenstein
7	Bermuda	31	Principado de Mónaco
8	Emirato del Estado de Bahreín	32	Reino Hachemita de Jordania
9	Emiratos Árabes Unidos	33	República de Chipre
10	Fiji	34	República de Dominica
11	Gibraltar	35	República de Liberia
12	Gran Ducado de Luxemburgo	36	República de Malta
13	Granada	37	República de Naurú
14	Hong-Kong	38	República de Panamá
15	Isla de Man	39	República de San Marino
16	Islas Caimanes	40	República de Seychelles
17	Islas Cook	41	República de Singapur
18	Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)	42	República de Trinidad y Tobago
19	Islas Malvinas	43	República de Vanuatu
20	Islas Marianas	44	República Libanesa
21	Islas Salomón	45	San Vicente y las Granadinas
22	Islas Turks y Caicos	46	Santa Lucía
23	Islas Vírgenes Británicas	47	Sultanato de Brunei
24	Islas Vírgenes de Estados Unidos de América	48	Sultanato de Omán

⁶⁰ Agencia Tributaria, s.f. *Relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio*. [En línea] Available at: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IRPF/_Ayuda_IRPF_2019/Capitulo_10_Regimenes_especiales_imputacion_y_atribucion_de_rentas/Imputacion_de_rentas_por_socios_o_participes_de_instituci [Último acceso: 12 noviembre 2020].

A.2. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA⁶¹

1	Albania	31	Emiratos Árabes Unidos	61	México
2	Alemania	32	Eslovaquia	62	Moldavia
3	Andorra	33	Eslovenia	63	Nigeria
4	Arabia Saudí	34	Estados Unidos	64	Noruega
5	Argelia	35	Estonia	65	Nueva Zelanda
6	Argentina	36	Filipinas	66	Omán
7	Armenia	37	Finlandia	67	Pakistán
8	Australia	38	Francia	68	Panamá
9	Austria	39	Georgia	69	Polonia
10	Azerbaiyán	40	Grecia	70	Portugal
11	Barbados	41	Holanda	71	Reino Unido
12	Bélgica	42	Hungría	72	República Dominicana
13	Bolivia	43	India	73	Rumanía
14	Bosnia y Herzegovina	44	Indonesia	74	Federación Rusa
15	Brasil	45	Irán	75	El Salvador
16	Bulgaria	46	Irlanda	76	Senegal
17	Canadá	47	Islandia	77	Serbia
18	Catar	48	Israel	78	Singapur
19	Chequia	49	Italia	79	Sudáfrica
20	Chile	50	Jamaica	80	Suecia
21	China	51	Japón	81	Suiza
22	Chipre	52	Kazajstán	82	Tailandia
23	Colombia	53	Kuwait	83	Trinidad y Tobago
24	Corea del Sur	54	Letonia	84	Túnez
25	Costa Rica	55	Lituania	85	Turquía
26	Croacia	56	Luxemburgo	86	Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)
27	Cuba	57	Macedonia	87	Uruguay
28	Dinamarca	58	Malasia	88	Uzbekistán
29	Ecuador	59	Malta	89	Venezuela
30	Egipto	60	Marruecos	90	Vietnam

⁶¹ Agencia Tributaria, s.f. *Convenios de doble imposición firmados por España*. [En línea] Available at: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml [Último acceso: 20 noviembre 2020].

A.3. MODELO D-100 PARA LA DECLARACIÓN DEL IRPF (HASTA RENDIMIENTOS DEL TRABAJO)⁶²

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA	Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agenciatributaria.es	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Declaración Ejercicio 2010	Página 1 Modelo D-100
Primer declarante y cónyuge, en caso de matrimonio no separado legalmente			
Primer declarante			
Espacio reservado para la etiqueta identificativa del primer declarante. Si no dispone de etiquetas, consigne sus datos identificativos y, en su caso, adjunte una fotocopia del documento acreditativo de su número de identificación fiscal (NIF).		Sexo del primer declarante: H: hombre <input type="checkbox"/> 05 M: mujer <input type="checkbox"/> 06	
01 NIF 02 Primer apellido 03 Segundo apellido 04 Nombre		Estado civil (el 31-12-2010): Soltero/a <input type="checkbox"/> 06 Casado/a <input type="checkbox"/> 07 Viudo/a <input type="checkbox"/> 08 Divorciado/a o separado/a legalmente <input type="checkbox"/> 09	
Importante: los contribuyentes que tengan la consideración de empresarios o profesionales y hayan cambiado de domicilio habitual, deberán comunicar dicho cambio presentando la preceptiva declaración censal de modificación (modelo 036 ó 037), en los términos previstos en la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril.		Fecha de nacimiento: 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19	
Domicilio habitual actual del primer declarante		Grado de minusvalía. Clave (véase la Guía) 11	
15 Tipo de Via 16 Nombre de la Via Pública 17 Tipo de numeración 18 Número de casa 19 Calificador del número 20 Bloque 21 Portal 22 Escalera 23 Planta 24 Puerta		Suscripción al servicio de alertas a móviles de la AEAT. Si desea recibir mensajes SMS relacionados con la tramitación de esta declaración, consigne una "X" en esta casilla y anote su teléfono móvil en la casilla 31..... 12	
25 Datos complementarios del domicilio 26 Localidad / Población (si es distinta del municipio) 27 Código Postal 28 Nombre del Municipio 29 Provincia 30 Teléf. fijo 31 Teléf. móvil 32 N.º de FAX		Cambio de domicilio. Si ha cambiado de domicilio, consigne una "X" 13	
Si el domicilio está situado en el extranjero:			
35 Domicilio / Address 36 Datos complementarios del domicilio 37 Población/Ciudad 38 e-mail 39 Código Postal (ZIP) 40 Provincia/Región/Estado 41 País 42 Código País 43 Teléf. fijo 44 Teléf. móvil 45 N.º de FAX		Datos adicionales de la vivienda en la que el primer declarante tiene su domicilio habitual. Si el primer declarante y/o su cónyuge son propietarios de la vivienda, se consignarán también, en su caso, los datos de las plazas de garaje, con un máximo de dos, y de los trasteros y anexos adquiridos conjuntamente con la misma, siempre que se trate de fincas registrales independientes.	
Titularidad (clave) 50 50 50 50		Porcentaje/s de participación, en caso de propiedad o usufructo: Primer declarante: 51 Cónyuge: 52 Primer declarante: 51 Cónyuge: 52 Primer declarante: 51 Cónyuge: 52 Primer declarante: 51 Cónyuge: 52	
Situación (clave) 53 53 53 53		Referencia catastral 54 54 54 54	
Cónyuge (los datos identificativos del cónyuge son obligatorios en caso de matrimonio no separado legalmente)			
Espacio reservado para la etiqueta identificativa del cónyuge, en caso de tributación conjunta. En caso de tributación individual o si el cónyuge no dispone de etiquetas, consigne los datos identificativos del mismo que se solicitan.		Sexo del cónyuge (H: hombre; M: mujer) 65	
61 NIF 62 Primer apellido 63 Segundo apellido 64 Nombre		Fecha de nacimiento del cónyuge 66	
Importante: los contribuyentes que tengan la consideración de empresarios o profesionales y hayan cambiado de domicilio habitual, deberán comunicar dicho cambio presentando la preceptiva declaración censal de modificación (modelo 036 ó 037), en los términos previstos en la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril.		Grado de minusvalía del cónyuge. Clave (véase la Guía) 67	
Domicilio habitual actual del cónyuge, en caso de tributación conjunta (si es distinto del domicilio del primer declarante)		Cónyuge no residente que no es contribuyente del IRPF 68	
15 Tipo de Via 16 Nombre de la Via Pública 17 Tipo de numeración 18 Número de casa 19 Calificador del número 20 Bloque 21 Portal 22 Escalera 23 Planta 24 Puerta		Suscripción al servicio de alertas a móviles de la AEAT. Si el cónyuge desea recibir mensajes SMS relacionados con la tramitación de esta declaración, consigne una "X" en esta casilla y anote su teléfono móvil en la casilla 33. (Solamente en caso de declaración conjunta).	
25 Datos complementarios del domicilio 26 Localidad / Población (si es distinta del municipio) 27 Código Postal 28 Nombre del Municipio 29 Provincia 30 Teléf. fijo 31 Teléf. móvil 32 N.º de FAX		Cambio de domicilio. Si el cónyuge ha cambiado de domicilio, consigne una "X" en esta casilla. (Solamente en caso de declaración conjunta) 70	
Si el domicilio está situado en el extranjero:			
35 Domicilio / Address 36 Datos complementarios del domicilio 37 Población/Ciudad 38 e-mail 39 Código Postal (ZIP) 40 Provincia/Región/Estado 41 País 42 Código País 43 Teléf. fijo 44 Teléf. móvil 45 N.º de FAX			
Representante			
75 NIF 76 Apellidos y nombre o razón social			
Fecha y firma de la declaración			
Manifiesto/manifiestamos que son ciertos los datos consignados en la presente declaración. En _____ a _____ de _____ de _____		Firma del primer declarante: _____ Firma del cónyuge: (obligatoria en caso de matrimonios en tributación conjunta) _____	

Ejemplar para la Administración

⁶² Agencia Tributaria, 2010. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. [En línea] Available at: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Colaboradores/EEDD_ECR/Renta/2010/reunion_mod_D-100_2010.pdf [Último acceso: 24 noviembre 2020].

Situación familiar**Hijos y descendientes menores de 25 años o discapacitados que conviven con el/los contribuyente/s**

	NIF	Primer apellido, segundo apellido y nombre (por este orden)	Fecha de nacimiento	Fecha de adopción o de acogimiento permanente o proadrogativo	Miusvalía (clave)	Vinculación (*)	Otras situaciones
1.º	80	81	82	83	84	85	86
2.º	80	81	82	83	84	85	86
3.º	80	81	82	83	84	85	86
4.º	80	81	82	83	84	85	86
5.º	80	81	82	83	84	85	86
6.º	80	81	82	83	84	85	86
7.º	80	81	82	83	84	85	86
8.º	80	81	82	83	84	85	86
9.º	80	81	82	83	84	85	86

(*) No se cumplimentará esta casilla cuando se trate de hijos o descendientes comunes del primer declarante y del cónyuge. En otro caso, véase la Guía

Si alguno de los hijos o descendientes hubiera fallecido en el año 2010, indique el número de orden con el que figura relacionado y la fecha de fallecimiento

Nº de orden	Fecha de fallecimiento
87	2,0,1,0
87	2,0,1,0

Ascendientes mayores de 65 años o discapacitados que conviven con el/los contribuyente/s al menos la mitad del periodo impositivo

NIF	Primer apellido, segundo apellido y nombre (por este orden)	Fecha de nacimiento	Miusvalía (clave)	Vinculación	Convivencia
90	91	92	93	94	95
90	91	92	93	94	95
90	91	92	93	94	95

Devengo

Atención: este apartado únicamente se cumplimentará en las declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en el ejercicio 2010 con anterioridad al día 31 de diciembre.

Fecha de finalización del periodo impositivo 100 | | | | 2,0,1,0

Opción de tributación

Indique la opción de tributación elegida (marque con una "X" la casilla que proceda)

Tributación individual	101
Tributación conjunta	102

Atención: solamente podrán optar por el régimen de tributación conjunta los contribuyentes integrados en una unidad familiar.

Comunidad o Ciudad Autónoma de residencia en el ejercicio 2010

Clave de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que tuvo/tuvieron su residencia habitual en 2010 (véase la Guía) 103

Asignación tributaria a la Iglesia Católica

Si desea que se destine un 0,7 por 100 de la cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, marque con una "X" esta casilla 105

Asignación de cantidades a fines sociales

Atención: Esta asignación es independiente y compatible con la asignación tributaria a la Iglesia Católica.

Si desea que se destine un 0,7 por 100 de la cuota íntegra a los fines sociales previstos en el Real Decreto 825/1988, de 15 de julio (BOE del 28), marque con una "X" esta casilla (véase la Guía) 106

Solicitud del borrador de la declaración o de los datos fiscales del ejercicio 2011

Si desea/n que para el próximo ejercicio 2011 la Agencia Tributaria le/s facilite un borrador de la declaración o, en su defecto, los datos fiscales de dicho ejercicio, marque con una "X" esta casilla 110

En caso de matrimonio, si desean que la Agencia Tributaria les facilite individualizadamente el borrador y/o los datos fiscales del ejercicio 2011, marque con una "X" esta casilla (véase la Guía) 111
(En este caso, la Agencia Tributaria facilitará por separado a cada cónyuge el borrador de su declaración, necesariamente en régimen de tributación individual, o los datos fiscales que individualmente le correspondan)

Si desea/n que la Agencia Tributaria ponga a su disposición el borrador o los datos fiscales del ejercicio 2011 a través de su página en Internet, marque con una "X" esta casilla 112
(En este caso, la Agencia Tributaria no enviará dichos documentos por correo ordinario y el/los contribuyente/s podrá/n acceder a los mismos en el portal de Internet de la Agencia Tributaria: www.agenciatributaria.es, para lo cual el/los contribuyentes deberá/n disponer de firma electrónica, bien la incorporada al DNI electrónico, bien la basada en cualquier certificado electrónico admitido por la AEA).

Declaración complementaria

Si la declaración complementaria está motivada por haber percibido atrasos de rendimientos del trabajo después de la presentación de la declaración anterior del ejercicio 2010 o si se trata de una declaración complementaria presentada en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, marque con una "X" esta casilla 121

Si la declaración complementaria está motivada por haberse producido, después de la presentación de la declaración anterior del ejercicio 2010, alguno de los supuestos especiales que se señalan en la Guía de la declaración, marque con una "X" esta casilla 122

Si de la declaración complementaria resulta una cantidad a devolver inferior a la solicitada en la declaración anterior y dicha devolución no hubiera sido todavía efectuada por la Agencia Tributaria, indíquelo marcando con una "X" esta casilla. (En este supuesto, no marque ninguna de las casillas 120, 121 y 122) 123

Si esta declaración es complementaria de otra declaración anterior del mismo ejercicio 2010, en supuestos distintos a los reflejados en las casillas 121, 122 y 123, indíquelo marcando con una "X" esta casilla 120

Ejemplar para la Administración

A Rendimientos del trabajo

Retribuciones dinerarias (incluidas las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas). Importe íntegro	001		
Retribuciones en especie (excepto las contribuciones empresariales imputadas que deban consignarse en la casilla 006).	002		
Contribuciones empresariales a planes de pensiones, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social. Importes imputados al contribuyente.....	003		
Aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad del que es titular el contribuyente. Importe computable	004		
Reducciones (artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias 11.ª y 12.ª de la Ley del Impuesto). Importe (véase la Guía)	005		
Total ingresos íntegros computables (001 + 005 + 006 + 007 - 008)	006		
Cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios, deducciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares	007		
Cuotas satisfechas a sindicatos	008		
Cuotas satisfechas a colegios profesionales (si la colegiación es obligatoria y con un máximo de 500 euros anuales)	009		
Gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios con el empleador (máximo: 300 euros anuales)	010		
Total gastos deducibles (010 + 011 + 012 + 013)	011		
Rendimiento neto (009 - 014)	012		
Reducción de rendimientos acogidos al régimen especial "33.ª Copa de América" (disposición adicional séptima de la Ley 41/2007) (véase la Guía)	013		
Reducción por obtención de rendimientos del trabajo (artículo 20 de la Ley del Impuesto):	014		
Cuantía aplicable con carácter general (véase la Guía)	015		
Incremento para trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral (véase la Guía)	016		
Incremento para contribuyentes desempleados que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia a un nuevo municipio (véase la Guía)	017		
Reducción adicional para trabajadores activos que sean personas con discapacidad (véase la Guía)	018		
Rendimiento neto reducido (015 - 016 - 017 - 018 - 019 - 020)	019		
	020		
	021		

B Rendimientos del capital mobiliario**+ Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro**

Intereses de cuentas, depósitos y activos financieros en general (*)	022		
Intereses de activos financieros con derecho a la bonificación prevista en la disposición transitoria 11.ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*)	023		
Dividendos y demás rendimientos por la participación en fondos propios de entidades (véase la Guía)	024		
Rendimientos procedentes de la transmisión o amortización de Letras del Tesoro	025		
Rendimientos procedentes de la transmisión, amortización o reembolso de otros activos financieros (*)	026		
Rendimientos procedentes de contratos de seguro de vida o invalidez y de operaciones de capitalización	027		
Rendimientos procedentes de rentas que tengan por causa la imposición de capitales y otros rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro	028		
(*) Salvo que, de acuerdo con lo dispuesto en artículo 46 de la Ley del Impuesto, deban formar parte de la base imponible general.			
Total ingresos íntegros (022 + 023 + 024 + 025 + 026 + 027 + 028)	029		
Gastos fiscalmente deducibles: gastos de administración y depósito de valores negociables, exclusivamente	030		
Rendimiento neto (029 - 030)	031		
Reducción aplicable a rendimientos derivados de determinados contratos de seguro (disposición transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto) (véase la Guía)	032		
Rendimiento neto reducido (031 - 032)	033		
	034		
	035		

+ Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general

Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos	040		
Rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo en el ámbito de una actividad económica	041		
Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor	042		
Rendimientos procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afectada a una actividad económica	043		
Otros rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general	044		
Total ingresos íntegros (040 + 041 + 042 + 043 + 044)	045		
Gastos fiscalmente deducibles (exclusivamente los que se indican en la Guía de la declaración)	046		
Rendimiento neto (045 - 046)	047		
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 26.2 de la Ley del Impuesto)	048		
Rendimiento neto reducido (047 - 048)	049		
	050		

Ejemplar para la Administración