COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

MASTER DE ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

Trabajo Fin de Máster

EXENCIÓN POR TRABAJOS DESARROLLADOS EN EL EXTRANJERO ARTÍCULO 7.P) LIRPF

EXEMPTION FOR WORK CARRIED OUT ABROAD ARTICLE 7(P) LIRPF

Autor: Rodríguez Vicente, Israel

Tutor: Sesma Moreno, Jaime

ÍNDICE

ABREVIATURAS

1. INTRODUCCIÓN

2. ANÁLISIS Y DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN ESPAÑA ARTÍCULO 9 LIRPF

2.1 Implicaciones fiscales como Residente Fiscal en España

2.2 Implicaciones fiscales como No Residente Fiscal en España

2.3 Régimen Especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

3. EXENCIÓN POR TRABAJOS DESARROLLADOS EN EL EXTRANJERO DE TRABAJADORES CON CONSIDERACIÓN DE RESIDENTES FISCALES EN ESPAÑA, ARTÍCULO 7.P) LIRPF.

3.1 Determinación de la residencia fiscal en España

3.2 Rendimientos del trabajo

3.3 Trabajos realizados efectivamente en el extranjero

3.4 El trabajo se realice para una empresa o una entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

3.5 En los países en los que se presta el servicio existe un impuesto de naturaleza análoga al IRPF y no tienen la consideración de paraíso fiscal y Prueba del cumplimiento de estos requisitos

3.6 Cuantificación de la renta exenta

3.6.1 Normativa estatal

4.7 Tratamiento de las rentas exentas por 7.P a efectos de retenciones.

4. CONCLUSIONES

5. BIBLIOGRAFÍA

ABREVIATURAS

AEAT	**Agencia Estatal de Administración Tributaria**
Art	**Artículo**
CV	**Consulta Vinculante**
DGT	**Dirección General de Tributos**
EP	**Establecimiento Permanente**
ET	**Estatuto de los Trabajadores**
LGT	**Ley General Tributaria**
LIRNR	**Ley Impuesto sobre la Renta de No Residentes**
LIRPF	**Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**
LIS	**Ley Impuesto de Sociedades**
TEAC	**Tribunal Económico Administrativo**
TS	**Tribunal Supremo**

1. INTRODUCCIÓN

Debido al mundo global en el que vivimos, cada vez son más los trabajadores que por motivos de su empleo han de desplazarse al extranjero. Es cierto que vivimos en un mundo interconectado y muchas compañías multinacionales localizadas en España reciben y envían a sus trabajadores al exterior.

El objeto del presente trabajo consiste en indagar en las consecuencias fiscales que derivan de estos desplazamientos cuando no se pierde la residencia en España. Dado que en estos casos se seguiría tributando en España pero probablemente también en el país donde se han desarrollado los trabajos, podrían derivarse problemas de doble imposición que requieren ser corregidos. El mecanismo más relevante que prevé la legislación española es la exención del artículo 7 p) 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.

Me interesa profundizar en esta materia puesto que cada vez es más frecuente la movilidad de los trabajadores al extranjero. La existencia de un beneficio fiscal de tanta relevancia como una exención, puede llegar a ser problemática dada la interpretación restrictiva que de los beneficios fiscales realiza la Administración Tributaria. Conocer los perfiles de dicho beneficio resulta de gran importancia para evitar incumplientos de la norma. Por otra parte, mi deseo de profundizar en la materia se debe a la aplicabilidad práctica e inmediata de este conocimiento en el asesoramiento a terceros, lo cuál estoy comenzando a desarrollar en el despacho en el que me encuentro actualmente realizando mis prácticas.

Mi trabajo abarca desde las consideraciones más generales que se pueden realizar sobre este precepto a las más específicas derivadas de una asignación internacional de un trabajador por motivo de su empleo. De manera que la finalidad del mismo consiste en analizar cómo repercute en la fiscalidad del empleado ese desplazamiento desde una perspectiva eminentemente práctica.

En primer lugar, expondré de manera general cómo se determina la residencia

fiscal de la persona física en España, y desarrollaré las diferencias objetivas que tiene el ser considerado residente o no residente en España a efectos fiscales.

En segundo lugar y como objeto central del presente trabajo, quiero profundizar en las ventajas que puede ocasionar el desplazamiento de un trabajador al extranjero siempre y cuando mantenga su residencia fiscal en España. Asimismo, exponer los mecanismos que nos facilita la ley para dejar exentas algunas rentas obtenidas por el trabajador en su asignación internacional a través del artículo 7.p de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Por último trataré de analizar tanto la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos como la jurisprudencia que se ha ido desarrollando en torno a esta materia del Tribunal Supremo.

2. ANÁLISIS Y DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN ESPAÑA. EL ARTÍCULO 9 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LAS PERSONAS FISICAS

El modelo de tributación de personas físicas que se ha impuesto con carácter general en el mundo es el basado en la residencia del individuo. De acuerdo con dicho modelo cada país grava a sus residentes respecto de toda la renta obtenida con independencia del país donde la obtengan y a los no residentes exclusivamente respecto de la renta obtenida en su territorio.

Además de este modelo de tributación basado en residencia existen otros, si bien minoritarios, en los que no se exigen impuestos a las personas físicas (e.g. algunos países en Oriente Medio), se exigen exclusivamente respecto de las rentas obtenidas en su territorio (e.g. algunos países de Centroamérica) o en función de su ciudadanía respecto de la renta total obtenida con independencia de donde residan (e.g. EEUU), además de regímenes especiales de tributación limitada para residentes no habituales o temporales.

España, como la mayoría de los países de su entorno, sigue el modelo mayoritario y grava a los residentes por todas las rentas obtenidas en cualquier parte del mundo con independencia de su origen. Este criterio de sujeción individual en base a la renta mundial puede llegar a ser conflictivo en el caso de solapamiento con otros ordenamientos, en efecto, uno de los problemas que genera este modelo se produce cuando dos países distintos consideran a una misma persona física residente en su territorio y, por tanto, queda sujeta a tributación por rentas mundiales en ambos países.

Tal y como afirma PEDRO FERNÁNDEZ[1], *"este tipo de conflictos, que se denominan conflictos de doble residencia, pueden fácilmente generar situaciones de doble imposición, han sido consistentemente objeto de tratamiento en los tratados internacionales celebrados para evitarla. El método de eliminación de la misma no ha podido ser el clásico en el que el Estado de residencia otorga un crédito por el impuesto del Estado de la fuente, o deje la renta exenta, pues ambos estados reclamarían para sí la residencia, sino, en buena lógica, establecer reglas de desempate, en función de las circunstancias personales y económicas del individuo, que permitan determinar en qué país es residente a efectos de la aplicación del convenio".*

Puesto que España no tiene suscritos convenios de doble imposición con todos los países del mundo (sino aproximadamente con la mitad), pueden producirse conflictos de doble residencia con países con las cuales España no tiene suscrito un convenio. En ausencia de una norma bilateral de desempate, resulta especialmente relevante para evitar una situación de doble residencia conocer la interpretación y el alcance actual de las normas que determinan la residencia fiscal en España.

De manera amplia podemos definir la doble imposición, como aquella situación en la que se encuentra un sujeto pasivo, por la que el mismo presupuesto de hecho de un tributo da lugar a obligaciones tributarias por el mismo periodo impositivo o por el mismo o análogo tributo en varios estados o dentro de un mismo estado. En este mismo sentido se manifiesta SAINZ DE BUJANDA cuando señala que *"se produce doble imposición o pluri-imposicion cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios estados, por el mismo o análogo titulo o por el mismo periodo o evento[2]"*

Diferenciando los tipos de doble imposición nos encontramos con la doble imposición

[1] Fernandez, Pedro (2018). *Residencia fiscal en España*. Garrigues Málaga : https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/residencia-fiscal-en-espana-como-se-cuentan-los-183-dias-y-que-significa-centro-de-intereses

[2] Sainz de Bujanda, F. (1993). Lecciones de derecho financiero. *Madrid: Universidad Complutense*.

económica, que puede surgir tanto a nivel internacional como interno y que es definida como aquella en la que una misma renta se somete a más de un impuesto. Hay pues disparidad de gravámenes e incluso de contribuyentes (ejemplo: el beneficio de una sociedad se somete a gravamen en la propia sociedad al pagar el impuesto sobre el beneficio de la sociedad y en el socio, cuando lo percibe en forma de dividendo vuelve a pagar en su impuesto de la renta).

A su vez, la doble imposición jurídica, consiste en gravar una misma renta de un mismo contribuyente en dos o más países o Estados, en este caso estamos hablando de que los dos impuestos semejantes son pagados por la misma persona.

En cualquier caso, la eliminación de la doble Imposición Internacional (tanto jurídica como económica) es una de las mayores preocupaciones del Derecho Tributario Internacional, por lo que será el Estado de residencia (ya que será en el que se ocasione la doble Imposición al someter a imposición hechos imponibles generados en otro Estado) sobre el que recaiga la obligación de establecer los métodos necesarios para eliminarla, o como mínimo tratar de evitarla[3].

En el artículo 9 de la Ley 40/1998 del IRPF se mantienen, aunque con pequeñas variaciones y mejoras técnicas, los tres criterios de residencia que ya contenía la anterior Ley 18/1991. Así, de acuerdo con el citado artículo, se entiende que una persona tiene su residencia habitual en España cuando se cumpla cualquiera de los tres requisitos siguientes:

- Permanencia durante más de 183 días;
- centro de intereses económicos, o
- residencia del cónyuge e hijos menores, salvo prueba en contrario (presunción iuris tantum).

[3] Romero Flor, L. M. (2008). El problema de la Doble Imposición: métodos para su eliminación.

Cuando no se cumpla ninguno de estos requisitos, esta persona tendrá la consideración de no residente y, en la medida que obtenga rentas en España, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes[4].

a) Permanencia durante más de 183 días

El artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF dispone *que se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en territorio español cuando permanezca más de 183 días, durante el año natural, en España*. A continuación se indica que para determinar la permanencia en España se computarán las ausencias esporádicas (antes ausencias temporales), salvo que el contribuyente acredite (antes demuestre) su residencia fiscal en otro Estado.

Como ya se ha señalado, la Ley habla de ausencias esporádicas , si bien este cambio quizá quiera recalcar y acortar la duración de esas ausencias, lo cierto es que no se define legalmente el concepto de «ausencia esporádica».

Ni la LIRPF ni el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aclaran qué debe entenderse por "ausencia esporádica". No obstante, de acuerdo con GARCÍA NOVOA, "*el concepto de ausencia esporádica parecía aludir no tanto a la duración de la ausencia, sino a determinadas características de la misma, que permiten deducir un ánimo de retorno*"[5] Se trata en definitiva de una cuestión de hecho que deberá de ser verificada caso por caso.

En consecuencia, una persona física que se hubiera ausentado del país con ese carácter esporádico no verá reducido el período de permanencia en España a efectos del cálculo de los 183 días, pudiendo mantener su consideración como residente fiscal en este

[4] Almonacid, D. (2018). *Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales* (Doctoral dissertation, Universidad de Alcalá).
[5] VV.AA GARCÍA NOVOA, César, YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): ‹‹Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fiscas››. Lex Nova, España, .2000, pág.131.

último.

Un problema que habitualmente suele ponerse de manifiesto es el de la acreditación de la permanencia en otro país, a fin de que la ausencia esporádica no sea considerada como periodo de permanencia. En distintas consultas de la Dirección General de Tributos[6] se señala que en la Ley del IRPF la residencia habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en ese Estado. Por ello, para acreditar la permanencia en un país extranjero se viene exigiendo un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de dicho país a fin de acreditar dicha residencia.

Tal como se expone en la Consulta Vinculante 1447 -17 de 07 de junio de 2017 *"En el presente caso, y en relación con el citado criterio de permanencia, cabe indicar que en tanto el consultante no acredite su residencia fiscal en otro país (Catar), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal del mismo. A tal efecto, el trabajador deberá acreditar su residencia fiscal en el extranjero a través de un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente del país de residencia".*

Dicho lo anterior, la acreditación por medio del certificado de residencia fiscal no es excluyente, ya que podemos acreditar la residencia fiscal a través de otros medios de prueba. En este sentido, el ***TEAC en la Resolución de 20 de diciembre de 2010***[7]*, ha señalado que para acreditar la residencia fiscal en otro estado se admite la aportación de otros medios de prueba distintos al certificado de Residencia Fiscal, de forma que ha de valorarse en cada caso particular la documentación aportada por el interesado, sin que el Certificado de Residencia Fiscal pueda ser la única prueba para acreditar la*

[6] CV1447-17 de 07 de junio de 2017
[7] TEAC en la Resolución de 20 de diciembre de 2010

residencia fiscal en otro estado"

En consecuencia, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, la prueba principal y más aceptada por la Administración es a través del certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo.

Así por ejemplo, si una persona no permanece 183 días en España y acredita su residencia en otro Estado mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal en el mismo, será residente en este otro país del que ostenta certificado de residencia fiscal, en virtud a este criterio de permanencia.

No obstante, un nuevo matiz se ha introducido con el 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, ya que esta acreditación no va a ser suficiente para que una persona deje de ser considerada residente, en el caso de que la acreditación provenga de un paraíso fiscal. En estos casos, la Administración Tributaria podrá exigir al contribuyente que «pruebe» su permanencia en el paraíso fiscal durante más de 183 días, prueba que podrá efectuarse mediante cualquier medio admitido en Derecho[8].

Esta nueva disposición debe enmarcarse en la política de dificultar la fuga «ficticia» de residentes hacia territorios más benignos fiscalmente (todo esto sin perjuicio del artículo 8.2 LIRPF, relativo a la prórroga legal que sostiene que "*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".*

[8] Rupérez, J. S. B. (2003). Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos. Anuario jurídico y económico escurialense, (36), 91-114.

b) Centro de intereses económicos

Como segundo criterio, el artículo 9.1.b) de la LIRPF establece que una persona se entenderá residente cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Además, ni la Ley ni el Reglamento definen qué debe entenderse por núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos. Normalmente, habrá que entender que se conjugan dos factores:

– Que en territorio español se encuentren las principales fuentes de renta, y
– que la mayor parte del patrimonio radique en España.

En **la Resolución nº 00/4574/2015 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 1 de Septiembre de 2018**[9] expone en cuanto al centro de intereses económicos que *"en relación con este criterio, no existe una definición del mismo, pero que de acuerdo con diversas doctrina se considera que deben de ponderarse dos criterios: núcleo de las actividades económicas (administración y gestión de actividades) y núcleo de intereses económicos (localización de patrimonio y lugar de su gestión/administración)".*

c) Residencia del cónyuge e hijos menores, salvo prueba en contrario (presunción iuris tantum)

Como establece RUPEREZ haciendo remisión a artículo 9 de la Ley 40/1998 del IRPF establece que *"se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los dos criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los*

[9] Resolución nº 00/4574/2015 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 1 de septiembre de 2018

hijos menores de edad que dependan de aquél".

En relación con la normativa anterior, tan sólo se produce un cambio, tratando de clarificar qué jugará esta presunción cuando el cónyuge y los hijos menores residan en España, sobre la base de su permanencia durante más de 183 días en territorio español o porque su núcleo de actividades o intereses económicos radica en España.

Este tercer supuesto sigue fijándose como una presunción iuris tantum, es decir, admite prueba en contrario. Asimismo, debe hacerse notar que para que juegue la presunción, tanto el cónyuge como todos los hijos menores si los tuviera deben residir en España.

3.1 Implicaciones fiscales como Residente Fiscal en España

La residencia fiscal implica que la persona física tiene obligación de tributar por su renta mundial, lo que significa que es indiferente donde se obtengan esos rendimientos que serán sometidos a tributación en España.

El tipo impositivo aplicable a los residentes fiscales varía entre el 19% y el 45%, es una escala progresiva que aumenta en la medida que los rendimientos gravados sean de importe superior. Además, le son aplicables los mínimos estatales y autonómicos, las reducciones y deducciones propias del Régimen de Tributación General de los residentes fiscales.

Tienen la consideración de rentas del trabajo la totalidad de rendimientos obtenidos, cualquiera que sea su denominación/naturaleza, dinerarios/en especie, y con independencia del lugar donde se hayan obtenido y de quién sea el pagador.

3.2 Implicaciones fiscales como No Residente Fiscal en España

En el caso de que el obligado tributario permanezca en España menos de 183 días,

tendrá a dichos efectos consideración de no residente fiscal en España y por lo tanto deberá tributar únicamente por los rendimientos de fuente española.

A este respecto los no residentes fiscales están obligados a presentar una declaración (Modelo 210) por cada tipo de rendimiento que perciban.

La única deducción o reducción que permite la normativa de No Residentes es la deducción por donativos con ciertos límites.

Rendimientos del trabajo

Las personas con estatus de no residente fiscal tienen la obligación de tributar por el trabajo físicamente desarrollado en territorio español. En este sentido, existe obligación de tributar por los rendimientos de trabajo percibidos por la actividad laboral efectuada físicamente en territorio español durante el año fiscal correspondiente.

A efectos de tributación como no residente fiscal en España, respecto a los rendimientos del trabajo el tipo aplicable a no residentes será como norma general el 24%, a dichos efectos entre países de la Unión Europea será de aplicación un tipo menor del 19%. Dicho esto, hemos de tener en cuenta que la tributación la llevará a cabo la empresa contratante por medio de retenciones.

Por lo tanto, si esas retenciones se realizan por encima de dicho porcentaje origina un derecho de devolución por parte del empleado a solicitar en el modelo 210. Si se realizan las retenciones al tipo correspondiente del 19% no habrá necesidad de presentar declaración, así como si hay un defecto de tributación se deberá aplicar un ingreso a la administración a través del modelo 210 anteriormente mencionado.

Para solicitar la devolución por la retención indebida, se dispone de un plazo de cuatro años, contados a partir de la fecha de devengo de la presentación de declaración.

El residente fiscal en un país no perteneciente a la Unión Europea, no podrá deducirse los gastos derivados del alquiler (ej. gastos de comunidad, IBI prorrateado por el tiempo que el inmueble ha estado alquilado, etc).

3.3 Régimen Especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

Este régimen especial es aplicable a los trabajadores impatriados[10]. Se trata de una ley atractiva para las rentas altas que quieren someterse a tributación en España a un tipo más bajo de lo que le supondría tributar como residente fiscal. El interés principal de dicha Ley, fue la de atraer talento extranjero a nuestro país otorgando una ventaja fiscal tanto a los propios contribuyentes como a las empresas contratantes.

El Régimen especial de los trabajadores desplazados a España y su actual reforma entraron en vigor con la (Ley 62/2003), popularmente conocida como "Ley Beckham", en el cual se establece un régimen especial a las personas que se desplazan a territorio español por intereses laborales siempre y cuando se den una serie de requisitos que a continuación expondremos.

Los trabajadores impatriados podrán optar a este régimen en la medida que cumplan con una serie de requisitos y lo soliciten ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En concreto el artículo 93 LIRPF expone lo siguiente:

"Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

[10] Trabajadores desplazados a territorio español que adquieren residencia.

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

De acuerdo con el apartado 2º del art. 93 de la LIRPF, *"la aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo*

5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades (...)". Resulta conveniente recordar que se hace referencia a todas las rentas obtenidas por el contribuyente y no solo a los rendimientos del trabajo.[11]

La LIRPF remite a la LIRNR para el cálculo de la deuda tributaria de estos contribuyentes, siguiendo estas cuatro reglas:

1º Los contribuyentes que han optado por este régimen especial tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. Lo que se quiere es eliminar la posibilidad de minorar las bases imponibles a través de la compensación de diferentes rentas. Asimismo, las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural se gravarán acumuladamente, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas.

2º La base liquidable de cada renta se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el art. 24 de la LIRNR "*Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones"*[12], suponiendo la imposibilidad de aplicar las reducciones de la LIRPF.

3º La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el art. 25.1 LIRNR. Esta es la principal ventaja que presenta régimen

[11] Millán Cano, E. (2017). Régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español.

[12] Artículo 24.1 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

especial para trabajadores desplazados, por la que los rendimientos del trabajo serán gravados a un tipo fijo del 24% hasta los 600.000€ y del 45% lo que exceda de esta última cantidad, quedando fuera de la progresividad de la LIRPF estos contribuyentes, la cual puede llegar hasta un 52% en función de la Comunidad Autónoma de residencia.

Debido a la exigencia de un contrato de trabajo, no pueden optar al régimen especial por ejemplo los deportistas que trabajen por cuenta propia, como es el caso de los tenistas y golfistas. Los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España y desarrollen una actividad económica no se beneficiarán de la opción.

Por tanto, se exige un contrato de trabajo, relación laboral, es decir, la prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, el empleador (art. 1.1 Ley del Estatuto de los trabajadores, en adelante LET).

- Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Es decir que, por ejemplo, Beckham tributaba por su nómina recibida por parte del Real Madrid y no por el resto de sus rendimientos obtenidos fuera de España. Una particularidad que posteriormente se vería 11 reformado es la de separar los ingresos según el lugar en el cual se hubiesen generado. Es decir en España solo tributaban los ingresos generados en este país y eran independientes de los generados en el extranjero. Cabe mencionar que Beckham fichó por el Real Madrid en el año 2003, para la temporada que se iniciaba en septiembre de 2003. Por tanto, Beckham ya no iba a adquirir la residencia fiscal en 2003, teniendo en cuenta que en el año natural 2003 pasaría menos de 183 días en España, sino en 2004. Coincidiendo con este fichaje, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, introdujo, con efectos 1 de enero de 2004 la posibilidad de que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español puedan optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). Fue a través de una

modificación incluida en el texto del proyecto de Ley en su tramitación parlamentaria en el Senado entre noviembre y diciembre de 2003 cuando se incluyó esta medida. Por dicha coincidencia, no es de extrañar que popularmente se conozca esta posibilidad como la "Ley Beckham".

Es importante destacar el carácter voluntario o potestativo de este régimen, siendo necesario que el contribuyente que quiera optar por el mismo lleve a cabo una comunicación formal a la Administración Tributaria en la que se declare su intención de acogerse al régimen especial.

Esta comunicación se lleva a cabo mediante la presentación de un modelo denominado Modelo 149 en el plazo máximo de seis meses, desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social del país de origen (entre otras consulta vinculante de la DGT V2113- 14[13], de 1 de agosto)

Una vez acogido al régimen, las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la LIRNR. Por otro lado, si el contribuyente se encuentra prestando servicios, además, para otras sociedades del grupo no residentes en España, la retención habrá de practicarla su empleador en España.

Estando obligados a presentar y suscribir el Modelo 150 "Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial aplicable a los trabajadores

[13] *DGT V2113- 14* del 01 de agosto de 2014 "*Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador para prestar servicios a una empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en territorio español, un documento justificativo emitido por estos últimos en el que se exprese el reconocimiento de la prestación de servicios para aquellos, al que se adjuntará copia de la carta de desplazamiento del empleador, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, la duración de la orden de desplazamiento y que el trabajo se realizará efectivamente en España".*

desplazados a territorio español" en el plazo general para los contribuyentes del IRPF (1 de mayo al 30 de junio del año natural siguiente al cierre del período impositivo)".

4. EXENCIÓN POR TRABAJOS DESARROLLADOS EN EL EXTRANJERO EN CONSIDERACION A TRABAJADORES RESIDENTES FISCALES EN ESPAÑA, ARTÍCULO 7.P LIRPF

La exención del artículo 7.p) de la LIRPF es una exención aplicable a los salarios percibidos por el trabajo desarrollado en el extranjero de empleados que tengan la consideración de residentes fiscales en España.

El objetivo del legislador español es incentivar la internacionalización de la empresa española fomentando el desplazamiento (temporal) de trabajadores residentes en España fuera de nuestro territorio nacional.

Como todo beneficio fiscal, especialmente las exenciones, no podemos olvidar que deben ser objeto de una interpretación restrictiva, basada en la literalidad de la norma examinada, pero siempre teniendo en cuenta la finalidad deseada del legislador a la hora de establecerla.

A este respecto, **Sentencia del Tribunal Supremo TS 428/2019, 28 de Marzo de 2019**.[14] señala que la *"jurisprudencia viene a destacar que en la interpretación de los preceptos por los que se reconoce un beneficio fiscal puede acudirse a los criterios de interpretación del artículo 12 LGT, que se remite a su vez al Código Civil pero presididos por un principio de interpretación restrictiva que garantice que el disfrute del incentivo responde a la voluntad específica fijada por el legislador"*.

[14] Sentencia del Tribunal Supremo TS 428/2019, 28 de Marzo de 2019

Por lo tanto, deberemos atender como ratio interpretativa de la ley española al favorecimiento de la competitividad de la empresa.

Como ya se ha establecido, esta exención está recogida en el artículo 7.p de la LIRPF, en los siguientes términos:

> *"p) Los rendimientos* ***del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:***
>
> *1. º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*
>
> *2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o Territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.*
>
> *La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.*

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

Este artículo, en su redacción actual, se encuentra desarrollado en vía **reglamentaria** por el artículo 6 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, RIRPF):

"1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. º p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:

1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. 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, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente 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.

2. 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.
3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo

9.º 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."

En conclusión, un rendimiento del trabajo estará exento hasta el límite de 60.100 euros anuales siempre que:

a) El empleado sea considerado residente fiscal en España.
b) La renta sea un rendimiento del trabajo.

c) La renta se derive de un trabajo efectivamente realizado en el extranjero.
d) El trabajo se realice para una empresa o una entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
e) En el territorio en que se realicen los trabajos debe aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no sea un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, o bien exista Convenio para evitar la doble imposición.

Así, pues, se procede a continuación analizar cada uno de dichos condicionantes.

4.1 Determinación de la residencia fiscal en España

El primer aspecto fundamental a la hora de aplicar la exención del artículo 7.p LIRPF es la consideración de residente fiscal del empleado.

Sobre este particular ya se ha hecho análisis en profundidad en el apartado 1 del presente trabajo, en este sentido cabe aclarar que aún teniendo la consideración de residente fiscal en España, las personas físicas que estén disfrutando del régimen especial de impatriados (ya expuesto en el presente trabajo en el apartado 2.3) no podrán beneficiarse de la aplicación de esta exención.

4.2 Rendimientos del trabajo

La exención es aplicable a los “rendimientos del trabajo” según su propio tenor literal, por lo que habrá de atender a la definición que de los mismos da el artículo 17 LIRPF. Dicho artículo define como “rendimiento del trabajo” toda contraprestación o utilidad, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que derive, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tenga el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se trata pues, de una definición amplia y omnicomprensiva.

Adicionalmente, el artículo 17 en su apartado segundo, recoge una relación cerrada de supuestos que por expresa decisión del legislador son calificados como rendimientos del trabajo, pero que en ocasiones, poco o nada tienen que ver con una relación laboral. Así por ejemplo, el artículo 17.2 LIRPF "*consideran rendimientos del trabajo las siguientes prestaciones:*

- ***1.ª*** *Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.*

- ***2.ª*** *Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares*

Así pues la relación laboral común es susceptible a aplicar la exención 7.p, así lo expone la Consulta Vinculante 0288-13 *"Ahora bien, tal y como ha reiterado este Centro Directivo, el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el artículo 9 del RIRPF, resultará de aplicación únicamente a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto; rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada ésta por notas de dependencia y ajenidad.*

Por lo tanto, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, no podrán acogerse a la exención los rendimientos del trabajo derivados de la participación en consejos de administración, u otros órganos representativos de las sociedades de carácter delegado del consejo de administración o de la Junta General de accionistas, así como todos

aquellos rendimientos de trabajadores que tengan una relación mercantil con su empleadora.

Tal como expone la Consulta Vinculante V1984-18 *"En relación con la segunda cuestión planteada, sobre la posibilidad de aplicar la exención regulada en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF, este Centro Directivo ha señalado que esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria.*
Por tanto, en el presente caso, al tratarse de rendimientos del trabajo del artículo 17.2.e)
de la LIRPF, no resultará de aplicación la exención del artículo 7 p) de la LIRPF.

4.3 Trabajos realizados efectivamente en el extranjero

Como se ha señalado anteriormente, la finalidad principal de esta exención es favorecer fiscalmente la movilidad geográfica internacional de los trabajadores residentes en España, además de mejorar, según la DGT, la competitividad de las empresas españolas, por lo que entendemos que solamente resultará aplicable la exención cuando el trabajador haya realizado un desplazamiento físico fuera de España por cuenta de su empleador para la prestación de un servicio a un tercero. De esta manera, no sería aplicable cuando todo el trabajo se ha realizado desde España, se envía y factura al tercero no residente, sin ningún tipo de desplazamiento.

Así lo ha señalado la DGT en numerosas ocasiones (por todas, su Resolución de 27 de octubre de 2006 que indica):

> *"Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación*

la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España."

De esta manera resulta indiferente que se trate de desplazamientos de un trabajador de la platilla o un trabajador contratado específicamente para la realización de tales trabajos, a su vez resulta incompatible la aplicación de esta exención con la aplicación del régimen de excesos. Así lo expone la CV1916-10 *"Por tanto, tal y como ha reiterado este Centro Directivo (V2154-08 de 18 de noviembre de 2008, V2320-07 de 30 de octubre de 2007, V1777-07 de 13 de agosto de 2007, V2396-06 de 29 de noviembre de 2006), en el supuesto de contratación para obra determinada, el destino en sí del trabajador en el centro de trabajo donde en concreto se ubica la obra o el servicio, invalidaría la aplicación del régimen de dietas previsto en el artículo 9.A.3 del RIRPF, por cuanto se consideraría que las cantidades que se abonasen lo serían para compensar los desplazamientos desde los domicilios particulares a los centros de trabajo a los que están destinados los trabajadores, lo cual conllevaría a que estuvieran sometidos a tributación en su totalidad.*

A su vez resulta irrelevante que el empleador con quien mantiene el trabajador en cuestión la relación laboral, sea una entidad privada o administración pública. A su vez expone la CV2879-11 *" Por tanto, siendo el consultante un funcionario en activo destinado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 65 del Real Decreto 364/1995, de 10 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General de Ingreso del Personal al Servicio de la Administración General del Estado y de Provisión de puestos de trabajo y Promoción Profesional de los Funcionarios Civiles de la Administración General del Estado, en comisión de servicios en un organismo internacional -la Agencia Europea de Medio Ambiente-, estaremos en presencia del supuesto regulado en la letra d) del artículo 10.1 anteriormente transcrito, teniendo por tanto, la condición de contribuyente a efectos del IRPF y debiendo tributar en España por su renta mundial, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF.*

En segundo lugar, cabe plantear si a las retribuciones que percibirá el consultante, tanto las procedentes del Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino como las procedentes de la Agencia, les resultará aplicable la exención prevista en el artículo 7 p)

4.4 El trabajo se realice para una empresa o una entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero

Los trabajos en el exterior deben prestarse efectivamente en beneficio de:

- Una empresa no residente.
- Una entidad no residente, entendiendo dentro de este concepto 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.

En la CV 1916-10 se desarrolla que, en virtud al *artículo 6 del RIRPF, Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.º p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:*

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En 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, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

De otro modo introduzco otro de los temas controvertidos en la aplicación de la exención 7P, en cuanto a que el beneficio de los trabajos desarrollados en el extranjero sean en favor de entidad no residente.

El artículo 7 p) precisa que, en el caso de que la entidad destinataria de los trabajos sea una entidad conforme a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), la propia norma contempla cuándo deberemos entender que se produce un beneficio efectivo para la entidad no residente. En concreto, establece que se produce un beneficio para una entidad no residente fiscal en España cuando de acuerdo con lo previsto en la normativa vigente, pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente que produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria[15].

Así pues la **CV0179-10** expone *"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. A este respecto, debe señalarse que con carácter general, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado*[16].

---

[15] Consulta Vinculante CV1916-10

[16] Consulta Vinculante V0179-10 05 de febrero de 2010, *Por su parte, 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 (BOE del 11, en adelante TRLIS), en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30 de noviembre)*

En este sentido, nos encontraremos con una ventaja o una utilidad para una entidad cuando el servicio prestado genera un provecho o una mejora para la misma. En otras palabras, que se cree un valor añadido en la entidad no residente.

A este respecto se pronuncian numerosas consultas de la DGT, entre otras las Consultas nº V3303/2017 de 27 de diciembre 2017 y V1543/2019 de 24 de junio de 2019 en las que se señala:

> *"A este respecto, debe señalarse que, con carácter general, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un* ***interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial.*** *Es decir, si, en circunstancias comparables,* ***una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente.*** *Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado (...)".*

Asimismo, la Administración en la Consulta V2022-16 distingue entre dos tipos de actividades intragrupo, en función de que estas se puedan considerar o no, como una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 18 de la LIS, es decir, susceptibles de beneficiarse de la exención del 7p) o no:

> *"En determinados casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella, y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un*

miembro del grupo, normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional, realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma, y por tanto en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo. Así pues, en relación con los desplazamientos para la realización de actividades que un miembro del grupo realiza debido a sus intereses y por tanto asociados a la estructura jurídica de la matriz, no puede entenderse que estamos en presencia de una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 18 de la LIS.

No obstante, pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma. "

La Administración reitera en las mencionadas consulta que, "*la parte de los servicios*

intragrupo realizados en el extranjero que se corresponde con servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estará amparada por la exención".

Por tanto, en estos supuestos de desplazamiento de trabajadores al extranjero a fin de desarrollar trabajos en beneficio de filiales del grupo, hemos de considerar que se tratan de servicios intragrupo susceptibles de beneficiarse de la exención, entendemos que, además de disponer de la justificación suficiente de las funciones o responsabilidades multipaís ligadas o inherentes al puesto/cargo en concreto, la dificultad estriba en lograr justificar, de una forma razonable, qué parte de los servicios intragrupo prestados desde el extranjero corresponde como entidad beneficiaria, exclusivamente, a la entidad española, ya que dichos servicios no serían susceptibles de beneficiarse de la exención.

Por otro lado, en cualquier caso y como definición negativa de este requisito es importante conocer que se entiende que no aportan una ventaja o utilidad a la entidad del grupo que los recibe y, por tanto, no se considerarían prestados a una entidad no residente, los denominados servicios del accionista, entendiendo por tales los siguientes enumerados de forma indicativa:

1. Los asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración.
2. Los relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes.
3. Los de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones de la propia sociedad.
4. Asistencia a cursos para recibir formación, así como convenciones de la entidad.
5. Visitas a tiendas, fábricas y oficinas con el único objeto de conocer las instalaciones.

6. Desplazamientos al extranjero para realizar actividades de estudio y localización de nuevos mercados en países en los que la entidad no esté presente, en la medida en que se entenderían prestados a favor de la entidad.
7. Cualquier otro desplazamiento cuyo objetivo no sea el de aportar una ventaja o utilidad a otra entidad no residente.

Así, hay que analizar la actividad desarrollada para la filial, en su descripción positiva y negativa, al objeto de determinar si la misma tiene o no un interés económico o comercial para la entidad no residente receptora de los servicios, por ejemplo, porque corresponden a una necesidad identificada, o porque los trabajadores se desplazan desde España para colaborar en la actividad de la entidad no residente, o porque dichos servicios si no fueren prestados por la matriz se contrataría con un tercero independiente.

La norma únicamente exige, que los trabajos en el extranjero deben realizarse en beneficio una empresa o entidad no residente en España o un EP radicado en el extranjero. La cuestión de quién deberá abonar el rendimiento es irrelevante, ya que no es necesario que los rendimientos sean satisfechos por la entidad no residente en España.

Sí deberá atenderse al indicio introducido por la doctrina de la DGT en diversas consultas como la V1749-09, V1558-09, V1632-09 y concretamente la Consulta V4107-16, que establece lo siguiente:

> *"En relación con la necesidad de la refacturación del coste originado por el desplazamiento de los trabajadores para considerar que el servicio se ha prestado, cabe señalar, que un indicio de que se ha prestado un servicio a la entidad no residente, podría ser que el coste del desplazamiento derivado de la prestación de servicios efectuada por los trabajadores sea asumido por la entidad no residente, como sucede en el caso planteado. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la repercusión del coste salarial no es por sí mismo un*

factor que implique necesariamente la consideración de que el servicio se ha prestado para una empresa o entidad no residente, ya que es práctica habitual la refacturación de este tipo de costes."

Dicho razonamiento es compartido por la jurisprudencia en sentencias como la STSJ de Madrid de 17 de Junio de 2010 (recurso 1035/2008) o la STS de Málaga de 15 de marzo de 2017 (recurso 758/2015) que señala lo siguiente:

"La refacturación del gasto originario del desplazamiento de los trabajadores es un indicio de que existe un valor añadido prestado a la entidad no residente."

Por tanto, tanto las Consultas como la jurisprudencia señala que el hecho de que se produzca la refacturación de los costes por la prestación de los servicios que se hayan originado como consecuencia del desplazamiento del trabajador, puede ser considerado un indicio que permita acreditar la prestación efectiva de dicho servicio en el extranjero, pero en ningún caso es un factor que por sí mismo implique que se considera prestado para una entidad no residente porque está considerada una práctica habitual.

4.5 En los países en los que se presta el servicio existe un impuesto de naturaleza análoga al IRPF y no tienen la consideración de paraíso fiscal

Posterior a lo expuesto, el requisito esencial de existencia de un impuesto idéntico o análogo al IRPF, hace que necesitemos configurar una lista de países sobre los cuales podemos aplicar esta exención. Así pues, no es requisito para aplicar la exención que el empleado satisfaga impuestos en el extranjero, simplemente, debe existir impuesto de naturaleza análoga en dicho país, así lo refleja la CV1685-05 del 08 de enero de 2016 *"Respecto de si es necesario que los rendimientos del trabajo hayan tributado en el extranjero, debe señalarse que el precepto únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de*

este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose cumplido en particular 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.

Por lo tanto, cuando el trabajo se preste en un país con Convenio de Doble Imposición con claúsula de intercambio de información se entenderá cumplido este requisito, a dichos efectos Si los trabajos se realizan en varios países, habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que se desplaza el trabajador, de tal forma que la exención será aplicable respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito. Como expone la CV0228-13 del 29 de enero de 2013 *"Del escrito de la consulta se deduce que los trabajos se realizan en varios países, por lo que habrá que analizar el cumplimiento de este requisito en cada uno de los países a los que la consultante desplaza a sus trabajadores a desarrollar materialmente su trabajo, puesto que la exención será aplicable sólo respecto de las retribuciones que correspondan a aquellos países en los que se cumpla el citado requisito"*

No obstante, no se considerará de aplicación la exención cuando estos trabajos desarrollados en el extranjero sean en beneficio de una entidad con residencia en un país considerado como paraíso fiscal. La CV0638-18[17] confirma *"Por tanto, conjugando los requisitos previstos para aplicar la exención, se considera que el hecho de que la empresa o entidad no residente en España para la que se prestan los servicios sea una entidad con sede en un territorio calificado como paraíso fiscal no cumple las exigencias de la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF y, en consecuencia, dicha exención no resultará de aplicación al consultante.*

[17] CV0638-18 del 12 de marzo de 2018

En este supuesto a medida que se han de dar dos impuestos análogos tanto en el lugar donde se reciben los rendimientos y el estado contratante, hemos de analizar si 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 calificado reglamentariamente 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.

Como medio de prueba del cumplimiento de esta exención se admitirá cualquiera válido en derecho, ya que en la norma no se señala ninguna preferencia en especial sobre algún medio de prueba en concreto. Se debe, pues, acreditar el cumplimiento de los requisitos mencionados, tales como:

(i) La existencia de un traslado efectivo desde España al extranjero.

Para ello, la entidad en cuestión que quiera aplicar este régimen podría estar en disposición de probar el desplazamiento fuera de España de sus trabajadores mediante cualquiera de la siguiente documentación propia o solicitada a la persona desplazada (a título de ejemplo):

- Billetes de avión.
- Facturas de hoteles.
- 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.
- Hoja de gastos.
- Contrato de arrendamiento de vivienda.
- Contratos o facturas de suministros.

Todos estos documentos podrían apoyar y acreditar el cumplimiento de los requisitos para aplicar la exención, pero no son necesarios todos, sino sólo aquellos en los que circunstancias concretas del caso existan y se puedan conseguir.

(ii) Las funciones concretas realizadas en cada uno de los desplazamientos.

Para ello, será necesario se acredite las funciones realizadas mediante cualquiera de la siguiente documentación (a título de ejemplo):

- Partes de trabajo en el extranjero: notas de agenda.
- Documentos de trabajo.
- Presentaciones.
- Agendas de trabajo.
- Mails, faxes, etc.

(iii) Acreditación del país de destino.

El beneficiario de esta exención deberá facilitar el país de destino y la duración del desplazamiento para poder verificar que se cumplen todos los requisitos mencionados en la norma.

Mediante la aportación de la documentación mencionada en los dos apartados anteriores sería, en principio prueba suficiente para determinar la duración y el destino del desplazamiento.

4.6 Cuantificación de la renta exenta

Desarrolladas las ideas esenciales y requisitos de aplicación de dicho régimen, entramos a conocer el cálculo exacto de la exención. El trabajador beneficiado por dicha exención podrá aplicarla bien por medio de su declaración de la renta o a través de su nómina

mensual, en la cual el empleador sometería los rendimientos del trabajo a una menor retención. A efectos que dicho cálculo, tendremos que contabilizar los días exactos de asignación internacional, así como la retribución recibida.

4.6.1 Normativa estatal

Respecto a la forma de establecer y cuantificar los rendimientos que efectivamente se han obtenido en el extranjero, convendría reproducir lo dispuesto por el artículo 6 del Reglamento del IRPF:

> *"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."*

Por tanto, cuando el trabajador efectúa uno o varios desplazamientos al extranjero a la hora de cuantificar la parte de sus rendimientos del trabajo que están exentos, únicamente deberá tomar en consideración los **días que el trabajador ha estado efectivamente desplazado al extranjero**, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos.

La exención se podrá aplicar a través de la declaración de la renta del empleado o bien a efectos de retenciones aplicadas por su compañía como veremos a continuación.

retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero. Por un lado, cabría la determinación mediante el cómputo de días en los que efectivamente los trabajadores hayan estado desplazados al extranjero, o bien, cuantificar los importes exentos en función de las retribuciones específicas derivadas del trabajo prestado en el extranjero. No obstante, deberá tenerse en cuenta en cualquier caso el límite máximo establecido en la norma tributaria por importe de 60.100 euros.

Adicionalmente, también debemos tomar en consideración lo dispuesto por la doctrina administrativa en relación a este punto, especialmente, respecto al criterio de reparto proporcional para calcular las rentas del trabajo prestado en el extranjero, como a continuación se detalla:

Consulta V179-2010, de 5 de febrero:

> *"A la hora de cuantificar la parte de las retribuciones dinerarias genéricas que están exentas, el consultante únicamente debe tomar en consideración los días que efectivamente ha estado desplazado al extranjero para efectuar la prestación de servicios transnacional, de tal forma que* ***serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos****, pudiendo calcularse aplicando un criterio de reparto proporcional.*
>
> *Respecto de las retribuciones específicas que satisface la empresa española al consultante como consecuencia de la realización de trabajos fuera del territorio español y en función de los resultados de la filial extranjera en la que estuvo desplazado, le resultará de aplicación asimismo la exención en los términos y condiciones expuestos, al considerarse que tanto el origen con la naturaleza de esa retribución es propia del desplazamiento (...)".*

Consulta V0501-2011, del 11 de marzo y Consulta V1192-12, de 31 de mayo de 2012:

> *"Tal y como ha reiterado este Centro Directivo, la cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se calcularán aplicando un criterio de reparto proporcional de las mismas, tomando a tal efecto en consideración* ***los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero*** *para efectuar el trabajo contratado en relación con el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto)".*

De lo anterior extraemos, en primer lugar, que a la hora de cuantificar la parte de los rendimientos que pueden quedar exentos, únicamente deberá tomarse en consideración los días en los el trabajador ha estado efectivamente desplazado al extranjero cumpliendo todos los requisitos establecidos por la normativa fiscal para la aplicación de la exención, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos.

Si los desplazamientos laborales al extranjero no son remunerados de forma específica, en base a lo establecido en el párrafo 2 del artículo 6.2 del Reglamento de IRPF, y reiterado por la doctrina administrativa, para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año, no sólo los días hábiles. O lo que es lo mismo:

$$Exención = \frac{días\ de\ trabajo\ en\ el\ extranjero}{365} \times salario\ total\ percibido$$

Cabe en este punto destacar la importancia de considerar en el cálculo las retribuciones

específicas abonadas como consecuencia del desplazamiento al extranjero. Estas retribuciones deberían ser consideradas como parte de la exención en su totalidad, sin ser prorrateadas para el cálculo.

4.7 Tratamiento de las rentas exentas por 7.P a efectos de retenciones.

La aplicación de la exención es posible solicitarla a través de varias vías:

- a través del sistema de retenciones de la empresa;
- en la propia Declaración de Renta del individuo;
- mediante la presentación de un escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos ante la Agencia Tributaria.

Antes de abordar la cuestión sobre la mejor vía para solicitar la aplicación de este beneficio fiscal conviene recordar los requisitos legales que se recogen tanto en la Ley del IRPF como en el Reglamento que desarrolla dicha norma:

- El contribuyente debe ser considerado residente fiscal en España**.**
- Los trabajos han de realizarse físicamente en el extranjero**.**
- En el país de destino debe aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF, quedando excluidos por tanto los países considerados como “paraísos fiscales”.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, con especial atención al supuesto de servicios entre entidades vinculadas.

En un escenario en el que los requisitos legales *a priori* se cumplan, a menudo las entidades se preguntan si deben o no aplicarlo directamente en su sistema de retenciones y los riegos que ello conlleva. En este punto, resulta imprescindible por un lado realizar un análisis exhaustivo del tipo de desplazamientos y funciones que realizan sus empleados y la estructura corporativa de la entidad o grupo empresarial, a los efectos determinar el grado de aplicabilidad de la exención.

El aumento de solicitudes de este beneficio a nivel individual, ya sean en la propia declaración de la Renta o mediante un escrito de modificación de autoliquidación y solicitud de ingresos indebidos, ha sido notable en los últimos años con el correspondiente colapso de determinadas Administraciones de la Agencia Tributaria.

En estos casos, las mencionadas Administraciones suelen trasladar la carga de la prueba a las entidades como empleadores solicitando, por ejemplo, documentación corporativa como los contratos con la entidad no residente que motivan el desplazamiento posterior de los empleados. Es muy habitual también que requieran la emisión de un certificado de empresa donde se especifiquen las características del desplazamiento y se garantice el cumplimiento de los requisitos legales de la exención; e incluso en determinadas ocasiones instan a la entidad a la realización de una declaración sustitutiva del modelo 190: Declaración Informativa anual sobre Retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo.

5. CONCLUSIONES

De lo expuesto anteriormente, se puede concluir que la economía actual vive un momento de globalización y de expansión, por lo que cada vez más empresas de nuestro país tienen un posicionamiento internacional. Los empleados, como principales recursos de las empresas, se ven obligados a desplazarse a otros estados lo que provoca cambios relevantes en su status fiscal. Dicho esto, vengo a exponer mis conclusiones, después de haber desarrollado un estudio de las consecuencias fiscales derivadas de las asignaciones internacionales del personal empleado.

I. - Como vemos, la expatriación es un tema actual que afecta a multitud de personas, en el que la fiscalidad desempeña un papel esencial en tanto que hace que determinados desplazamientos puedan ser o no atractivos. Por lo tanto, después de analizar los diferentes estatus fiscales y determinación de residencia que vienen regulados en la LIRPF (Art 9) hemos de pararnos a pensar en las consecuencias fiscales que derivan de los mismos. Es muy diferente por lo tanto ser residente o no serlo, poder mantener la residencia fiscal en España hace que podamos beneficiarnos de algunas exenciones que prevé el legislador para que ese desplazamiento no suponga al empleado una carga fiscal añadida.

Como hemos mencionado en el presente trabajo, no solo se ven beneficiados los residentes fiscales sino que la legislación articula un régimen especial de impatriados, al que podrán optar aquellos trabajadores que vengan a España por motivo de un contrato laboral, siempre y cuando cumplan con una serie de requisitos ya estudiados. Este régimen que contempla nuestra legislación en el artículo 93 de la LIRPF, fomenta el desplazamiento de trabajadores cualificados a nuestro país, fomentando la inversión extranjera y el establecimiento de rentas altas en nuestro país.

De otro modo, a mi entender, vulnera el principio constitucional de igualdad puesto que las rentas altas consideradas residentes en España, soportan una carga fiscal muy superior a la que tendrían estas rentas de impatriados. Si bien, es verdad que el régimen especial tiene un carácter temporal puesto que únicamente permite a la persona física disfrutar del mismo 5 años desde su concesión.

II. – Como objeto central del presente trabajo, he querido analizar el beneficio fiscal que tendrán aquellos trabajadores que mantengan su residencia en España y se desplazan a realizar sus trabajos al extranjero.

Según el artículo 7.p) LIRPF consiste en declarar exentas rentas derivadas del trabajo en el extranjero no superiores a 60.100 euros anuales. Para esto, sin ser muy exhaustiva la

norma en sus requisitos, exige que los rendimientos exentos deriven de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, para una empresa no residente en España o para un Establecimiento Permanente situado en el extranjero, y que el país donde se presten estos servicios no sea un paraíso fiscal y exista un impuesto de idéntica naturaleza.

De entre los requisitos exigidos por la ley, el más controvertido ha sido el relativo a que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente. En este sentido, y bajo un enfoque general, cabría distinguir entre (i) los trabajos prestados para clientes, en el marco de una prestación de servicios trasnacional, y (ii) los prestados a favor de entidades vinculadas, en los que la aplicación de la exención depende de que se haya aportado una ventaja o utilidad, tal y como dicho concepto se define en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Todo esto vemos que responde a una política legislativa de neutralidad fiscal que claramente busca promover los desplazamientos y evitar que los expatriados opten por cambiar su residencia fiscal; es decir, se quiere con ello evitar que los desplazamientos supongan una disminución del número de contribuyentes. Así pues, el ordenamiento tributario ofrece una amplia variedad de opciones fiscales ya que con ello busca beneficiar al máximo número de trabajadores desplazados.

III. - Es posible que, tras analizar el alcance específico de esta exención muchas compañías revisen sus políticas de desplazamiento y los criterios adoptados para su aplicación, lo que podría permitir una ampliación de este beneficio fiscal para los trabajadores.

Aún remitiéndonos a este beneficio que nos da la legislación, quedan muchas cuestiones por aclarar en relación con la aplicación de la exención del 7.p), entre las que cabría incluir, su aplicación coordinada con las políticas de precios de transferencia en los grupos internacionales, la exclusión del ámbito de su aplicación de determinadas

funciones (i.e. las actividades comerciales), o la aplicación de la exención a los directivos que mantienen cargos en el órgano de administración de alguna de las sociedades del grupo en ejercicio de funciones ejecutivas.

En mi opinión la exención 7.p se trata de una beneficio fiscal para residentes que tiene actualmente poco peso pero que a medida que el mundo va cambiando se hará de vital importancia. Regular bien el estatus del desplazado, es esencial, puesto que crecen las necesidades de movilidad de los trabajadores. Tenemos la obligación como Estado de beneficiar a nuestros residentes, fomentar la contribución de los mismos con la carga fiscal proporcional. Por lo tanto, creo que debemos potenciar el régimen para hacerlo más atractivo a los empleados y facilitar la aplicabilidad en forma de retenciones para la empresas. No olvidemos que es un régimen que beneficia particularmente a la persona física, que ve reducida la base imponible sujeta a imposición. Por otro lado creo que el límite actual de 60.100€ es apropiado, no así la respuesta de la Administración ante esta exención muchas veces cuestionada. Otra de las cuestiones no menos controvertidas es el requisito de que el empleado desarrolle el trabajo en el extranjero para una entidad no residente, que cuando el trabajo se desarrolla en beneficio de las entidades dependientes de grupo no se permite aplicar la exención.

A este respecto, tenemos que tratar de articular regímenes más beneficiosos si caben para el empleado que se ve desplazado por motivos de trabajo. Muchas son las empresas que internamente benefician a los mismos con políticas de ecualización, las cuales llevan al empleado a no empeorar su estatus fiscal debido al desplazamiento, siendo responsable la compañía de la diferencia de impuesto soportado.

5. BIBLIOGRAFÍA

Artículos Doctrinales

- Aguirrezabal, L. B. P. (2019). *El régimen fiscal de los impatriados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. In Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (No. 258, p. 5). CISS.
- Almonacid, D. (2018). *Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales* (Doctoral dissertation, Universidad de Alcalá).
- de la Cámara, P. C., & Garijo, M. R. (2008). *Análisis crítico de la exención del Art. 7. p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero*. *Crónica tributaria*, (126), 91-117.
- Fernandez, P. (2018). *Residencia fiscal en España*. Garrigues Málaga : https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/residencia-fiscal-en-espana-como-se-cuentan-los-183-dias-y-que-significa-centro-de-intereses
- Millán Cano, E. (2017). *Régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español*.
- Prats, F. A. G. (2009). *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*.
- Romero Flor, L. M. (2008). *El problema de la Doble Imposición: métodos para su eliminación.*
- Rupérez, J. S. B. (2003). *Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos*. *Anuario jurídico y económico escurialense*, (36), 91-114.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense.
- VV.AA García Novoa, C., Yebra Martul-Ortega, P., López Díaz, A. (2000.): *‹‹Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fiscas››.* Lex Nova, España, .2000, pág.131

Leyes y Normativa

- 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 y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planos y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre , del Impuesto de Sociedades
- Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

Jurisprudencia

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de junio de 2010 (recurso 1035/2008)
- Tribunal Económico Administrativo C en la Resolución de 20 de diciembre de 2010
- Resolución nº 00/4574/2015 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 1 de septiembre de 2018
- Sentencia del Tribunal Supremo 428/2019, 28 de marzo de 2019

Consultas Vinculantes (Dirección General de Tributos)

- Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos 1944-05 de 30 de septiembre de 2005
- Consulta Vinculante 0179-10 05 de febrero de 2010
- Consulta Vinculante 1916-10 del 03 de septiembre del 2010
- Consulta Vinculante 0501-2011, del 11 de marzo de 2011
- Consulta Vinculante 1192-12, de 31 de mayo de 2012
- Consulta Vinculante 0228-13 del 29 de enero de 2013
- Consulta Vinculante 0288-13 del 01 de febrero de 2013
- Consulta Vinculante 2113- 14 del 01 de agosto de 2014
- Consulta Vinculante 1685-05 del 08 de enero de 2016
- Consulta Vinculante 4107-16 del 07 de abril de 2017
- Consulta Vinculante 1447-17 de 07 de junio de 2017
- Consulta Vinculante 1984-18 del 03 de julio de 2018
- Consulta Vinculante 1543/2019 de 24 de junio de 2019