

ALGUNOS ASPECTOS FISCALES DEL DESPLAZAMIENTO INTERNACIONAL DE TRABAJADORES**

DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS***
FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO****

Resumen: En este trabajo se analizan algunos aspectos fiscales ligados al desplazamiento temporal internacional de trabajadores. En primer lugar se analiza la exención del artículo 7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Según esta norma, los rendimientos obtenidos por el trabajo realizado en el extranjero pueden estar exentos cuando se cumplen una serie de requisitos. En segundo lugar, se analiza el concepto de empleador del artículo 15.2.b) del Modelo de la OCDE. Este precepto autoriza al Estado donde se desarrolla la actividad a gravar el salario de un no residente cuando su remuneración es pagada por, o en nombre de, un empleador que es residente en ese Estado.

Palabras clave: Desplazamiento internacional de trabajadores, expatriados, exención, convenios para evitar la doble imposición.

Abstract: This article analyzes some fiscal aspects arising from the international assignment of workers. In first place the exemption provided under Article 7.p) of the Spanish Personal Income Tax Act is studied. Under this provision, income derived from employment performed abroad will be exempt when certain requirements are met. In second place, the concept of employer provided in Article 15.2.b) of the OECD Model Tax Convention is analyzed. This Article allows the State of activity to tax a non-resident worker when his remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is a resident of that State.

Keywords: International assignments of workers, expatriates, exemption, double tax conventions.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN; II. LA EXENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO: EL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF; 1. Los requisitos para la aplicación del artículo 7.p) LIRPF; 2. La cuantificación de los

* Fecha de recepción: 16 de septiembre de 2013.

Fecha de aceptación: 7 de octubre de 2013.

** Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2012-31931, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

*** Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid.

**** Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid.

rendimientos exentos por la realización de trabajos en el extranjero; III. EL DESPLAZAMIENTO DE TRABAJADORES EN EL MARCO DE CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS ENTRE ENTIDADES: CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN; 1. Consideraciones previas y normativa interna; 2. Convenios para evitar la doble imposición; A. Aspectos generales del art. 15 del Modelo OCDE; B. El art. 15.2.b) del Modelo OCDE: el criterio del pagador; IV. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

En el año 2002 nuestro compañero Juan Manuel Barquero Estevan realizó una estancia de investigación de tres meses en el Instituto de Derecho Tributario de la Universidad de Colonia. El objeto de esa estancia era iniciar una investigación sobre el régimen fiscal de las rentas del trabajo, prestando especial atención a los aspectos internacionales asociados al desplazamiento internacional de trabajadores en el marco de procesos de expatriación, impatriación y prestación de servicios entre empresas. Lamentablemente, por las razones que son conocidas, nuestro compañero no pudo terminar el trabajo que había iniciado. Sin embargo, al menos hasta el momento en que pudo hacerlo, algunos de sus compañeros del Área de Derecho Financiero y Tributario de la UAM tuvimos la suerte de discutir con él algunos de los problemas que se planteaban. En esta materia, como en todas las que trató, nuestro compañero transmitió siempre su claridad tanto al ver, como al resolver los problemas que se planteaban. Desafortunadamente en esta ocasión el profesor Barquero no pudo dejar nada por escrito con el nivel de desarrollo suficiente para que pudiera ser publicado. Pero lo que sí nos dejó es su entusiasmo por el tema. Ese entusiasmo caló en algunos de nosotros que, con posterioridad, hemos tenido la oportunidad de tratar algunos de estas cuestiones. Estamos seguros de que ello no hubiera sido así de no haber sido por el impulso inicial de nuestro compañero, así que aunque fuera solo por eso merece sobradamente este homenaje.

El tema elegido para este trabajo está relacionado precisamente con lo que acabamos de señalar. Se trata de analizar dos cuestiones que se plantean cuando los contratos de prestación de servicios entre empresas precisan el desplazamiento internacional de trabajadores.

La primera se refiere a una exención que contempla la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) en su art. 7.p). Esta exención permite a los trabajadores residentes en España que parte de sus retribuciones del trabajo estén exentas en el IRPF cuando son enviados por su empleador, de forma temporal, a prestar servicios en otros países.

La segunda cuestión aborda dichos desplazamientos desde la perspectiva de los impuestos sobre la renta aplicables a los no residentes. En ella analizaremos qué condiciones tienen que concurrir para que el Estado al que se desplaza temporalmente el trabajador para prestar su trabajo pueda gravar la renta que retribuye el trabajo prestado en su territorio.

Para ello abordaremos el régimen previsto en 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 (LIRNR) y lo que disponen los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) suscritos por España. Respecto a esto último la referencia de estudio será el Modelo de convenio de la OCDE (MC OCDE), toda vez que la mayoría de convenios españoles siguen dicho Modelo.

II. LA EXENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO: EL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF

El artículo 7.p) de nuestra LIRPF incluye la medida de mayor relevancia para favorecer la competitividad internacional de nuestras empresas en el marco del IRPF. A grandes rasgos, esta medida establece una exención de los primeros 60.100 euros que se hayan obtenido por un residente en España como consecuencia de su desplazamiento al extranjero para realizar trabajos a favor de empresas no residentes. Sin embargo, lo que en un principio se configuró como un mecanismo unilateral para eliminar la doble imposición que tendría lugar cuando un residente en España obtuviese rentas en el extranjero gravadas por el Estado de prestación de los servicios¹, se ha convertido en un incentivo fiscal de notable relevancia a la hora de configurar el sistema de retribuciones en las empresas multinacionales².

En el presente trabajo no vamos a profundizar en exceso en los detalles relativos a la aplicación del artículo 7.p) y a los distintos supuestos en que dicho precepto es de aplicación, sino que nos vamos a centrar en el papel que puede jugar esta previsión como mecanismo para configurar las retribuciones del personal de la empresa multinacional a través de su desplazamiento al extranjero. En cualquier caso, estudios más completos sobre la exención prevista en este precepto pueden consultarse en diversos trabajos doctrinales a los cuales nos remitimos³.

¹ Cuando esta exención se introdujo en la Ley 40/1998, la exención tenía claramente carácter de medida para evitar la doble imposición internacional, al declararse exentas las rentas obtenidas en el extranjero “siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto”. Este requisito desapareció con la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 3/2000, requiriéndose que en el Estado donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de nuestro IRPF, sin necesidad de que haya gravamen efectivo. *Vid.* en este sentido, la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) a consulta vinculante de 05.08.2005 (V1685/2005).

² La propia DGT entiende que la finalidad de la norma es esta al señalar que la exención del artículo 7.p) de la LIRPF tiene por objeto “favorecer la competitividad de las empresas españolas”. *Vid.* consulta de la DGT de 30.12.2003 (2559-03).

³ A este respecto, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de ÁLVAREZ BARBEITO, P./CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, Oleiros, 2010; CHICO DE LA CÁMARA, P./RUIZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008; CORDÓN EZQUERRO, T., “Las rentas

1. Los requisitos para la aplicación del artículo 7.p) LIRPF

En primer lugar, ha de destacarse que el artículo 7.p) establece la exención de los “rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero”. La primera cuestión que se plantea a este respecto es qué rendimientos del trabajo pueden entenderse obtenidos por trabajos efectivamente realizados. Como es sabido, la LIRPF, en su artículo 17, define los rendimientos que son considerados dentro de dicha categoría, incluyendo tanto aquellos rendimiento que por su naturaleza se entienden derivados del trabajo personal, como otros rendimientos que el legislador equipara a aquéllos, a pesar de no concurrir las características de ajenidad y dependencia, como sucede, por ejemplo, en el caso de las retribuciones de miembros de consejos de administración.

La cuestión que se plantea es si los rendimientos incluidos dentro de esta segunda categoría pueden beneficiarse también de la exención. La Dirección General de Tributos (DGT) ha tenido la oportunidad de pronunciarse al respecto, negando que, en diversos supuestos (becas, pensiones y retribuciones de administradores)⁴, rendimientos incluidos en la segunda categoría puedan beneficiarse de la exención en la medida en que su obtención no se encuentra vinculada a la realización efectiva de un trabajo a favor de una empresa extranjera. De este modo, la DGT ha interpretado que el término “trabajos” excluye la aplicación de la exención a rendimientos del trabajo distintos de aquéllos derivados de relaciones laborales o estatutarias⁵.

En segundo lugar, el artículo 7.p) requiere que los trabajos impliquen el desplazamiento del trabajador al extranjero. Dicho desplazamiento debe suponer que el centro de trabajo se ubique, al menos de modo temporal, en el extranjero. De este modo, se incluyen tanto los supuestos en que el trabajador residente en España se desplaza al extranjero con un nuevo contrato de trabajo que determine que su centro de trabajo se ubique fuera de España, como en los casos, en que manteniendo su relación laboral en España, el centro de trabajo se proceda a ubicar temporalmente en el extranjero⁶.

exentas por trabajos realizados en el extranjero”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005; ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S./ORTIZ GARCÍA, A., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en SERRANO ANTÓN, F. (coord.), *Fiscalidad Internacional*, 5ª ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013.

⁴ Vid. por ejemplo, las consultas vinculantes de 04.03.2013 (V0657/2013) y de 17.02.2011 (V0464/2011), ambas en relación con la imposibilidad de aplicar esta exención a becas; la consulta de 30.08.2009 (244/2005), sobre las retribuciones de administradores, o la consulta vinculante de 05.08.2005 (V1684/2005), en relación con pensiones.

⁵ Por ejemplo, en las consultas vinculantes de 29.10.2012 (V2073/2012); de 24.05.2010 (V1086/2010) y de 18.09.2009 (2072/2009), la DGT ha negado que pudiera ser de aplicación la exención del artículo 7.p) en el caso de trabajadores autónomos, incluyendo trabajadores autónomos dependientes, en la medida en que no obtienen rendimientos del trabajo, sino de actividades económicas.

⁶ Cf., entre otras, la consulta de la DGT de 28.03.2005 (135/2005) en que se indica que para la aplicación de la exención se requiere tanto un desplazamiento fuera de España, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.

En relación con el Estado de destino, la LIRPF excluye la aplicación de la exención cuando aquél sea calificado como paraíso fiscal⁷. Junto a ello, se requiere que el Estado de destino aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF español⁸. Con todo, la LIRPF establece una presunción *iuris et de iure* por la que se entiende cumplido automáticamente dicho requisito cuando el Estado de destino haya suscrito un acuerdo de intercambio de información o un CDI con España que incluya una cláusula de intercambio de información. Como ya hemos señalado, este requisito no implica que las rentas obtenidas por el trabajador desplazado hayan estado sometidas a imposición en el Estado de destino, sino que la existencia del impuesto análogo o idéntico al IRPF, o el cumplimiento de la presunción, determinan la aplicación de la exención, sin que sea necesaria una previa imposición en el Estado de destino.

Por último, se requiere que los trabajos se realicen a favor de una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente (EP) de una entidad residente en España⁹. Este requisito, como se puede intuir, no implica que el trabajador desplazado deba mantener una relación laboral con la entidad destinataria de los trabajos, sino que lo fundamental es la realización de trabajos que redunden en un valor añadido para la empresa destinataria, con independencia de si se realizan en el marco de una relación laboral entre el trabajador desplazado y la empresa destinataria o en el marco de una prestación de servicios entre la empresa destinataria y la empleadora del trabajador desplazado. Debe de tenerse en cuenta que los trabajos no tienen necesariamente que incluirse en el marco de una prestación de servicios empresarial, sino que cabe que sean realizados en el marco de convenios de cooperación, educativos o derivados de convenios entre administraciones¹⁰. Lo que no tendrá cabida a efectos de la aplicación de la exención son los supuestos en que la empresa desplace

⁷ Cf. artículo 7.p).2º de la LIRPF. El listado de paraísos fiscales conforme a la normativa española se encuentra previsto en el Real Decreto 1080/1991, aunque dicho listado tiene un carácter dinámico al excluirse del listado los países o territorios que suscriban un CDI con España con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información tributaria.

⁸ Sobre el significado de la expresión “impuesto de naturaleza análoga o idéntica”, *vid.* ÁLVAREZ BARBEITO, P./CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, *op. cit.*, p. 153 y ss.; CHICO DE LA CÁMARA, P./RUIZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006...”, *op. cit.*, p. 99 y ss.

⁹ Por ejemplo, en la consulta vinculante de 19.09.2011 (V2107/2011), la DGT niega que se pueda aplicar la exención a los rendimientos de trabajo percibidos por vigilantes de seguridad a bordo de barcos españoles al ser la beneficiaria de los trabajos una empresa española. Obviamente, en el caso de que los trabajos se hubieran realizado a favor de un establecimiento permanente, dichas rentas se hubieran beneficiado de la exención. Sin embargo, en este caso, al tratarse de barcos operados en aguas internacionales, no se cumplirían los requisitos del artículo 5.1 del Modelo de la OCDE para poder considerar que existe un establecimiento permanente. Sobre este aspecto, *vid.* el informe de la OCDE, *Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*, OCDE, París, 2012, p. 11.

¹⁰ Así sucede, entre otras, en las consultas vinculantes de 12.03.2013 (V0744/2013), en el desplazamiento, en el marco de un proyecto entre administraciones promovido por la Comisión Europea; o de 24.10.2011 (V2535/2011), en el desplazamiento en el marco de un convenio de cooperación educativa.

al trabajador para realizar trabajos en beneficio de la propia empresa, salvo que pudiera entenderse que los trabajos se realizan a favor de un EP de aquélla¹¹.

A este respecto, el mayor problema se plantea en relación con la realización de trabajos en el marco de grupos empresariales que determinan que el trabajador de una de las empresas del grupo se desplace al extranjero para prestar servicios a una empresa del mismo grupo. En estos casos de vinculación, la LIRPF, remitiéndose a las reglas sobre operaciones vinculadas del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece que para que pueda entenderse que los servicios se realizan a favor de la empresa no residente dichos servicios deban o puedan “producir una ventaja o utilidad a su destinatario”. La DGT ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre este extremo en diversas ocasiones concretando los elementos a tener en cuenta para aplicar el test para determinar en cada caso concreto si existe una prestación de servicios intragrupo o no.

En este sentido, la DGT ha señalado que para que la prestación de servicios realizada entre empresas vinculadas pueda ser considerada como una prestación de servicios intragrupo y, por tanto, poder ser aplicable esta exención, es necesario, en primer lugar, que se pueda individualizar al destinatario de los trabajos prestados por el trabajador desplazado. Así, los rendimientos por trabajos que beneficien al grupo en su conjunto y no se realicen a favor de una empresa del grupo concreta, no podrán beneficiarse de la aplicación de la exención¹². En segundo lugar, la determinación de si los trabajos producen o pueden producir una ventaja para la empresa destinataria implica analizar si, en el caso concreto dichos trabajos pueden aportar valor añadido para la empresa destinataria, de modo que dicha empresa trataría de obtener el producto de dichos trabajos, ya sea mediante su realización directa o mediante su solicitud a terceros¹³. De este modo, trabajos que una empresa en situación de independencia no habría tenido la intención de realizar o solicitar no podrán ser considerados a efectos de la aplicación de la exención.

¹¹ Así, por ejemplo, ha entendido la DGT que sucedía en el supuesto planteado en la consulta vinculante de 30.06.2009 (V1566/2009), en la medida en que el desplazamiento del trabajador se realizó para desarrollar estudios y localización de nuevos mercados para su empleadora. De este modo, entendió la DGT que no era aplicable la exención al no realizarse los trabajos a favor de una empresa no residente.

¹² *Vid.*, entre otras, la contestación de la DGT a consulta de 28.01.2005 (27/2005), en que se considera que no es de aplicación la exención del artículo 7.p) al realizarse trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo, residentes y no residentes.

¹³ Sobre la aplicación de esta exención en el marco de servicios intragrupo, *vid.*, entre otras, las contestaciones a consultas vinculantes de la DGT de 29.06.2009 (V1558/2009); de 30.06.2009 (V1566/2009); de 09.07.2009 (V1632/2009); y de 16.09.2011 (V2084/2011).

2. La cuantificación de los rendimientos exentos por la realización de trabajos en el extranjero

La exención del artículo 7.p) tiene un límite cuantitativo establecido en 60.100 euros¹⁴. A efectos de determinar qué rendimientos se pueden considerar dentro del ámbito de aplicación de la exención, debemos distinguir dos supuestos: los casos en que el trabajador finaliza su relación laboral previa para desplazarse al extranjero, o cuando no existe relación laboral anterior, y los casos en que dicha relación se mantiene. En los casos en que el trabajador se desplaza para comenzar una relación laboral con una empresa no residente, es claro que, en tanto mantenga su condición de residente en España, las retribuciones que se satisfagan por la empresa no residente se encontrarán exentas hasta el límite señalado.

Ejemplo 1: Un residente en España se desplaza en noviembre de 2012 a Reino Unido para comenzar a trabajar para un empleador residente en dicho Estado. En este caso, en la medida en que la condición de residente en España en 2012 se mantendrá con casi total seguridad, el importe de los rendimientos que obtenga como consecuencia del trabajo prestado para la empresa británica estará exento, siempre que no se supere el límite cuantitativo.

Lo mismo sucedería en los casos en que el trabajador ha obtenido su condición de residente en España en el periodo impositivo y durante el mismo haya estado desplazado al extranjero trabajando. Este sería el caso de trabajadores que inmigran a España. Obviamente aquí se plantea un problema como consecuencia de la imposibilidad de fragmentar el periodo impositivo en el IRPF, pues, cuando una persona adquiere su condición de residente en España, lo será por todo el periodo impositivo, de modo que si, como consecuencia de trabajos anteriores a su entrada en territorio español con *animus residendi*, obtuvo más de 60.100 euros o no se cumplían los requisitos para la aplicación del artículo 7.p) de la LIRPF (por ejemplo, si los trabajos se realizaron en un paraíso fiscal), España podría gravar rendimientos del trabajo que no guardan ningún nexo con el territorio español en el momento en que los rendimientos se obtuvieron. Con todo, dicha situación tendría, en la práctica, poca relevancia, ya sea por la falta de un intercambio de información eficaz que permitiera a la Administración tributaria española conocer los rendimientos obtenidos por el trabajador inmigrante, ya porque las rentas originadas en el extranjero hubieran sido gravadas allí y España tendría la obligación de eliminar la doble imposición resultante en virtud de la normativa convencional o unilateral aplicable.

Ejemplo 2: Un residente en Dinamarca, Estado con el que no hay CDI en vigor tras su terminación el 19 de noviembre de 2008, obtiene 80.000 euros como rendimientos del trabajo durante los primeros cinco meses del año como consecuencia de su relación labo-

¹⁴ La cuantía de la exención ha sufrido modificaciones desde su introducción. En su redacción originaria en la Ley 40/1998, el artículo 7.p) no establecía límite cuantitativo alguno. Esto era coherente con la función de esta exención como mecanismo para evitar la doble imposición internacional. Tras la modificación operada por el Real Decreto-Ley 3/2000, se incluyó el límite cuantitativo de los 60.100 euros, aunque la propia dicción del precepto habilitaba al reglamento para, eventualmente, modificar dicha cuantía.

ral con una empresa residente en dicho Estado. El 1 de junio se desplaza a España, donde permanece hasta el final del periodo impositivo trabajando para una empresa española. En este supuesto, el trabajador inmigrante pasará a ser residente en España de acuerdo con el criterio de la permanencia [art. 9.1.a) LIRPF], de modo que España gravará sus rentas obtenidas durante el periodo impositivo a nivel mundial, incluyendo los rendimientos del trabajo obtenidos en Noruega previamente a que el trabajador se desplazara a España. En este caso, aunque el trabajador se podría beneficiar de la exención del artículo 7.p) en la medida en que se entienda que el impuesto sobre la renta noruego es de análoga o idéntica naturaleza al IRPF, al superarse el límite de los 60.100 euros, el exceso se gravaría efectivamente en España a pesar de que se obtuvo previamente al desplazamiento a España, sin que existiera en dicho momento nexo alguno con el territorio español.

Mayores problemas se plantean en los casos en que el trabajador se desplaza al extranjero en el marco de una relación laboral preexistente. A este respecto, es claro que cualquier retribución específica obtenida por el trabajador como consecuencia del desplazamiento, además de las dietas que eventualmente estuvieran exentas de acuerdo con los artículos 17 de la LIRPF y 9 del Reglamento del IRPF (RIRPF), estará exenta siempre que se corresponda con complementos salariales específicamente vinculados al desplazamiento al extranjero y con el referido límite de 60.100 euros.

Junto a la exención de las retribuciones específicas derivadas del desplazamiento del trabajador al extranjero, la exención del artículo 7.p) de la LIRPF se extiende a los rendimientos del trabajo devengados durante el desplazamiento no vinculados específicamente al desplazamiento. El artículo 6 del RIRPF establece las reglas para determinar los rendimientos exentos en estos casos mediante el establecimiento de una regla de reparto proporcional por la que se dividen los rendimientos del trabajo obtenidos por el trabajador durante el periodo impositivo por el número de días del año y se multiplican por el número de días que el trabajador ha permanecido desplazado al extranjero. Debe de tenerse en cuenta que el límite cuantitativo es aplicable a la suma de las retribuciones específicas y no específicas.

Debe de tenerse en cuenta que esta regla incluye todos los rendimientos del trabajo que haya obtenido el trabajador, incluyendo tanto los rendimientos dinerarios, como las rentas en especie (uso de vivienda o de vehículo, entre otras) que pudieran haber sido abonadas al trabajador por parte de su empleador. Adicionalmente, el RIRPF, cuando establece qué rendimientos del trabajo se pueden entender devengados durante el desplazamiento al extranjero y, por tanto, cubiertos por la exención, refiere el cálculo a los días en que el trabajador ha permanecido desplazado al extranjero, sin perjuicio de que dichos días puedan corresponderse con días festivos¹⁵. Así, lo relevante es el periodo en que el trabajador ha permanecido desplazado, sin tener en cuenta si dichos días se corresponden con trabajos efectivos para la empresa no residente. Esta previsión puede servir para que el empleador

¹⁵ *Vid.*, por ejemplo, las consultas vinculantes de la DGT de 29.01.2013 (V0228/2013) y de 30.09.2005 (V1944/2005).

pueda remunerar al trabajador desplazado sin necesidad de satisfacer un *bonus* o complemento específico por el desplazamiento.

Ejemplo 3: Una empresa residente en España traslada a México, país con el que tenemos CDI, a un trabajador para que realice trabajos a favor de una empresa no vinculada durante 60 días sin abonarle retribuciones específicas. Suponiendo que el salario anual del trabajador asciende a 100.000 euros brutos y que no ha obtenido dietas no exentas, la aplicación de la exención a las retribuciones no específicas supondría en este caso unos rendimientos exentos de 16.438,36 euros $[(100.000/365)*60]$.

Ahora bien, el RIRPF no establece cómo debe aplicarse esta regla en los casos en que el trabajador no mantiene su relación laboral con el empleador durante todo el periodo impositivo. En estos casos, lo más razonable a la vista de la *ratio* de la norma y del mecanismo de cálculo empleado sería elevar a términos anuales los rendimientos que previsiblemente fuera a obtener el trabajador si se mantuviera su relación laboral durante todo el periodo impositivo a efectos de determinar la cuantía de rendimientos exentos¹⁶. De este modo la cuantía de rendimientos exentos se aproximaría a los devengados durante el periodo de desplazamiento.

Por otro lado, podría darse el caso de que el trabajador desplazado al extranjero por su empleador para realizar trabajos a favor de la empresa no residente fuera también contratado por dicha empresa. En este caso, el problema fundamental sería el de determinar si a las retribuciones abonadas por el empleador que desplaza al trabajador le sería de aplicación la exención, pues cabría plantearse que los trabajos que se realizan a favor de la empresa no residente, al ser remunerados por dicha empresa, excluirían la aplicación de la exención a los rendimientos pagados por el empleador al no corresponderse a trabajos a favor de la empresa no residente. En nuestra opinión, sin embargo, esta circunstancia no debería conducir a la exclusión de los rendimientos devengados durante el desplazamiento abonados por el empleador que desplaza a su trabajador, pues el motivo del desplazamiento sigue siendo el de realizar trabajos a favor de una empresa no residente, sin que el hecho de que la misma abone retribuciones al personal desplazado pueda afectar a la aplicación de la exención¹⁷. Ahora bien, en estos casos se podrían plantear problemas para aplicar el límite cuantitativo en los casos en que no haya comunicación de las rentas abonadas por la empresa no residente.

Ejemplo 4: Una entidad educativa española desplaza a un trabajador en el marco de un convenio de cooperación internacional. Como consecuencia del mismo, el trabajador debe suscribir un contrato con una entidad educativa extranjera para impartir un curso es-

¹⁶ Entendemos que dicho mecanismo es el más coherente con la *ratio* de la norma. En el mismo sentido, *vid.* ÁLVAREZ BARBEITO, P./CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, *op. cit.*, pp. 162-166.

¹⁷ En el mismo sentido, *vid.* ÁLVAREZ BARBEITO, P./CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, *op. cit.*, p. 167.

pecializado, siendo retribuido por dicha entidad. En este caso, entendemos que la exención cubriría tanto las retribuciones abonadas por la empresa no residente, en la medida en que se considerase que existe ajenidad y dependencia, así como los salarios devengados durante el desplazamiento abonados por el empleador español.

Por otro lado, debe de tenerse en cuenta que esta exención es incompatible con el régimen de excesos previsto en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF. De este modo se evita que un trabajador pudiera aplicar la exención del artículo 7.p) sobre los excesos que le fueran pagados que quedaran fuera del ámbito de aplicación del régimen de excesos¹⁸. Finalmente, ha de tenerse en cuenta que al aplicarse la exención, el trabajador podrá solicitar al empleador la regularización del tipo de retención para ajustarlo a la cuantía de los rendimientos sujetos a tributación en el IRPF obtenidos durante el periodo impositivo¹⁹.

III. EL DESPLAZAMIENTO DE TRABAJADORES EN EL MARCO DE CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS ENTRE ENTIDADES: CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1. Consideraciones previas y normativa interna

El desplazamiento temporal de trabajadores a otros países para prestar servicios es cada vez más habitual. El carácter temporal de dichos desplazamientos supondrá, en la mayoría de los casos, que el trabajador no adquiera la residencia fiscal del país al que realiza el desplazamiento y, a la vez, que mantenga la residencia fiscal del país desde donde se desplaza. Como consecuencia de ello, la posibilidad de que sus rentas del trabajo sean gravadas en el territorio al que se desplaza hay que analizarla desde la perspectiva de la normativa que grava la renta obtenida por *no residentes*.

En la normativa española los no residentes están sujetos al IRNR y no al IRPF, ya que este último impuesto precisa tener la consideración de residente en España. La normativa española establece el siguiente criterio para considerar que se ha generado en territorio español la retribución por la realización de un trabajo dependiente o por cuenta ajena: “los rendimientos son de fuente española si la actividad personal que los ha generado se ha desarrollado en España” (art. 13.1.c LIRNR). Este punto de conexión precisa que exista un desplazamiento efectivo al territorio de un Estado, en este caso, el español, a fin de que pueda considerarse que la renta se ha generado en su territorio.

Con carácter general el tipo de gravamen aplicable es del 24% (24,75% en 2013), si bien determinados rendimientos del trabajo están sujetos a un tipo de gravamen proporcional

¹⁸ Sobre la incompatibilidad entre el régimen de excesos y la exención del artículo 7.p), *vid.* ÁLVAREZ BARBEITO, P./CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, *op. cit.*, p. 169 y ss.

¹⁹ Así lo reconoce la DGT en la contestación a consulta vinculante de 24.10.2011 (V2535/2011).

reducido (2% u 8%, art. 25.1.g LIRNR). Respecto a la *cuantificación de la base imponible*, en principio no existen diferencias entre los distintos tipos de rendimientos del trabajo. La LIRNR establece que la base imponible está constituida, con carácter general, por el importe íntegro, que se cuantificará conforme a la LIRPF (art. 24.1 LIRNR).

Cuando se trata de desplazamientos realizados por personas que son residentes en un país con el que España ha firmado un CDI, hay que analizar si el convenio atribuye a España como Estado de la fuente derechos de imposición. A continuación veremos que es el art. 15 MC OCDE el que regula cuándo el Estado de la fuente puede sujetar a imposición dichos rendimientos. Cuando esta norma atribuye derechos de imposición al Estado de la fuente lo hace de forma ilimitada, lo que supone que se aplicará plenamente la normativa interna al efecto de establecer cómo tributa la renta implicada.

2. Convenios para evitar la doble imposición

A. Aspectos generales del art. 15 del Modelo OCDE

El art. 15.1 MC OCDE señala que “sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo [trabajo dependiente] sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo [trabajo dependiente] se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo [trabajo dependiente] se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en ese otro Estado”. De esta norma se deduce que las rentas derivadas del trabajo dependiente sólo tributan en el Estado de residencia, salvo que el trabajo se haya desarrollado o ejercido en el Estado parte del CDI donde el contribuyente no es residente. A dicho Estado se le denomina Estado de la actividad, precisamente porque el trabajo desarrollado en su territorio es el que genera la renta.

Este precepto sólo se aplica cuando se trata de una renta obtenida por la prestación de un trabajo dependiente. No se aplica cuando la obtención de una renta obedece a una razón distinta a la de la prestación de un trabajo en régimen de dependencia. No obstante, aunque nos encontremos en el ámbito de aplicación del art. 15, hay que tener en cuenta que este precepto otorga carácter preferente a otras reglas del MC OCDE. Eso significa que las rentas afectadas se regirán por el precepto correspondiente y no por el art. 15. Los ejemplos más significativos son los del trabajo dependiente realizado por empleados públicos (art. 19 MC OCDE) y por artistas y deportistas (art. 17 MC OCDE).

El art. 15 MC OCDE permite *en todo caso* al Estado de residencia del contribuyente gravar las rentas que comprende. Por lo tanto, el Estado parte del CDI que es el Estado de residencia *siempre* puede someter a imposición los rendimientos del trabajo dependiente. El otro Estado parte del CDI sólo puede gravar estas rentas cuando se hayan generado en

su territorio. El art. 15 MC OCDE utiliza el mismo criterio que la Ley española, porque considera que la fuente está en el otro Estado en relación *exclusivamente* a la renta obtenida por una persona por un trabajo desarrollado físicamente en su territorio. Por ello, el otro Estado parte del CDI sólo es el Estado de la fuente cuando la actividad personal se ha desarrollado en su territorio. La única renta que puede gravar ese Estado es la devengada durante los días en que el trabajador ha estado presente en su territorio.

Sin embargo, el hecho de que el trabajo generador de la renta se haya efectuado en el otro Estado *no atribuye directamente a este Estado potestad de imposición*. Para ello el art. 15 del Modelo precisa *que concurra alguna* de las tres circunstancias que recoge su apartado segundo. *Si no concurre ninguna*, el Estado de la actividad *no podrá gravar la renta*. Esta debe de ser la lectura correcta del art. 15.2 MC OCDE, ya que su compleja redacción dificulta seriamente su comprensión. Esas circunstancias son las siguientes: a) que el trabajador permanezca en el Estado de la actividad más de 183 días; b) que su remuneración sea pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad; o c) que su remuneración se soporte por un EP que su empleador tenga en el Estado de la actividad. El cumplimiento de cualquiera de estos requisitos implica que el Estado de la actividad pueda gravar la renta, todo ello sin perjuicio de que el Estado de residencia siempre puede sujetarla a tributación, si bien con la obligación, en función de lo que disponga el CDI, de eliminar la doble imposición a través del método de imputación o el de exención.

La lectura en sentido positivo de la norma facilita su comprensión y tiene como resultado la interpretación indicada. De los tres supuestos aquí nos ocuparemos exclusivamente del previsto en el art. 15.2.b) MC OCDE: cuando la remuneración que percibe el trabajador es pagada por o en nombre de un empleador residente en el Estado de la actividad. En suma, los supuestos de desplazamientos temporales de trabajadores que contemplamos son aquellos cuyo período de duración es inferior a 184 días y en los que el empleador no tiene EP en el Estado de la actividad.

B. El art. 15.2.b) del Modelo OCDE: el criterio del pagador

Según este criterio, el Estado de la actividad puede gravar la renta cuando la remuneración es pagada *“por, o en nombre de, un empleador”* que tenga su residencia en el Estado de la actividad. La finalidad de este punto de conexión es garantizar al Estado de la actividad la posibilidad de gravar la renta percibida por el trabajador en la medida en que este pago pueda reducir la base imponible de un sujeto o entidad que tributa en dicho Estado como residente o no residente con EP²⁰.

La aplicación de este criterio parece sencilla. *Si el empleador que paga la renta al trabajador reside en el Estado de la actividad, este Estado podrá sujetar a gravamen esa renta*. En cambio, si el empleador que realiza el pago *no reside en el Estado de la actividad*,

²⁰ *Vid.* los Comentarios al art. 15 MC OCDE (paras. 6.2 y 7).

este último Estado no podrá gravar la renta, con independencia de donde resida el empleador. Por ello, si el empleador reside en el otro Estado parte del CDI o en un Estado tercero, el Estado de la actividad no tiene potestad de gravamen.

Cuando un trabajador que se desplaza a otro Estado para realizar un trabajo no es contratado por un residente de ese Estado, el art. 15.2.b) MC OCDE no es, en principio, aplicable. Ello no significa necesariamente que el Estado de la actividad *no pueda* gravar la renta obtenida por el trabajador, pues podría tener esa posibilidad en virtud del art. 15.2.a) MC OCDE (184 días o más) o porque la retribución la soporte un EP allí situado (art. 15.2.c) MC OCDE). Sin embargo, cuando no concurre ninguna de estas dos circunstancias, debería estar claro que *el Estado de la actividad no tiene derecho a gravar la renta*.

Los supuestos en los que se producen desplazamientos (temporales) de trabajadores en el ámbito internacional son múltiples y, en una primera aproximación, resulta difícil apreciar en ellos un intento de eludir el gravamen que el art. 15.2.b) MC OCDE permite exigir al Estado de la actividad. Pensemos en los siguientes ejemplos:

Ejemplo 5: La entidad R, residente en el Estado R, desplaza a varios de sus trabajadores al Estado A para prestar un servicio a la entidad A, residente en el Estado A. Por la prestación de este servicio, la entidad R factura a la entidad A una cantidad, para cuyo cálculo se tiene en cuenta, entre otros factores, el coste que para la entidad R representa los salarios de sus trabajadores (también residentes en el Estado R). Partimos de la premisa de que el Estado A no puede gravar la renta obtenida por la entidad R porque no tiene EP en A. La entidad A se deduce la cantidad facturada por la entidad R. En principio, aquí el Estado A no podría gravar la renta obtenida por los trabajadores de la entidad R, porque residen en R, y el empleador no es la entidad A, sino la entidad R.

Ejemplo 6: La entidad A, residente en el Estado A, precisa para el desarrollo de una concreta actividad una serie de trabajadores. Para ello recurre a la entidad R, que es una empresa de trabajo temporal (ETT), residente en el Estado R, celebrando el correspondiente contrato de puesta a disposición. Los trabajadores que la entidad R (ETT) pone a disposición de la entidad A residen en el Estado R. Partimos de que la conducta anterior es perfectamente lícita, al menos en el ámbito de la Unión Europea, como dispone el art. 22.1 de la Ley 14/1994, de 1 de junio, por la que se regulan las Empresas de Trabajo Temporal (LETT). Aquí, en principio, *tampoco el Estado A*, como Estado de la actividad, podrá gravar a los trabajadores de la ETT, porque dichos trabajadores residen en el Estado R. Conforme a la LETT, el empleador de los trabajadores es la ETT (entidad R, *vid.* arts. 10-14 LETT), a pesar de que la empresa usuaria (entidad A) ejerza sobre dichos trabajadores las facultades de dirección y control de la actividad laboral durante el tiempo que presten servicios en su ámbito (art. 15.1 LETT). En este caso, al igual que el anterior, la entidad A soportará un gasto facturado por la ETT en virtud del contrato de puesta a disposición cuyo importe económico coincidirá, normalmente, con el salario que la ETT paga a los trabajadores cedidos, más el margen empresarial correspondiente.

Ejemplo 7: La entidad A, residente en el Estado A, que pretende contratar temporalmente (menos de 184 días), a trabajadores del Estado R, para evitar que estos trabajadores tengan que tributar en el Estado A por las rentas obtenidas durante el desplazamiento, utiliza una entidad, no residente en el Estado A, que es la que contrata a los trabajadores y los cede posteriormente a la Entidad A, a cambio de una contraprestación económica, que coincide sustancialmente con la remuneración que la entidad cedente paga a dichos trabajadores. La entidad cedente no es una ETT. Puede también que esté controlada por la entidad A o bien que su única operación sea la anteriormente señalada. A pesar de los últimos datos indicados, podría afirmarse, por lo menos en una primera aproximación, que aquí tampoco el Estado A podría gravar a los trabajadores porque *el empleador no es la entidad A*, sino la entidad cedente. Como esta entidad no reside en el Estado A no sería aplicable el art. 15.2.b) MC OCDE.

En todos estos casos se advierte que una serie *trabajadores no residentes* prestan sus servicios en el Estado de la actividad. El *empleador de dichos trabajadores no es una entidad residente en este Estado*, a pesar de que una entidad residente del mismo, indirectamente soporta parte del coste de la remuneración percibida por los mismos. Ahora bien, dicho coste no se soporta como un gasto de personal propio, sino en el marco de un contrato de prestación de servicios celebrado con una entidad no residente.

La OCDE se ha ocupado de este tipo de situaciones para determinar si el Estado de la actividad, a pesar de que formalmente el empleador no resida en su territorio, puede gravar la renta en virtud del art. 15.2.b) MC OCDE, en la medida en que indirectamente se cumpliría el fundamento que parece subyacer a esta cláusula: la renta percibida por el trabajador produce un gasto que reduce la base imponible de una entidad que tributa en el Estado de la actividad. Se puede apreciar en la posición de la OCDE una tendencia hacia una interpretación económica o contextual del concepto de “*empleador*” que hace prevalecer la sustancia sobre la forma, debiendo tener tal consideración la persona que tenga derecho al resultado de la actividad del trabajador, ordene y dirija el desempeño de su labor y asuma las responsabilidades y riesgos correspondientes.

La primera vez que la OCDE se ocupó de esta cuestión fue en un informe de 1984. Las conclusiones del informe se introdujeron en los Comentarios al art. 15 MC OCDE en 1992 y se mantuvieron *hasta* la versión de 2008 (inclusive) (para. 8)²¹. Ahí se abordaba un supuesto similar al del ejemplo 7, donde se observa que la interposición de una entidad, *no residente en el Estado de la actividad*, se hace con la única finalidad de eludir el art. 15.2.b) MC OCDE. Los Comentarios dicen que para evitar el “abuso en situaciones de este tipo, el término «empleador» se interprete en el contexto del [art. 15.2. aunque este término] no se define en el Convenio, si bien ha de entenderse que es la persona que tiene derecho al resultado de la actividad del trabajador y que asume las responsabilidades y los riesgos

²¹ *Taxation Issues Relating to International Hiring-out of Labour*, aprobado por la OCDE el 24 de agosto de 1984.

correspondientes”. Como en estos casos es la empresa usuaria (entidad A del ejemplo 7) la que ejerce, en gran medida, esas funciones, los Comentarios estiman que debe prevalecer la realidad económica sobre la forma jurídica de la operación, para considerar aquí que la empresa usuaria es el empleador a los efectos del art. 15.2.b). Los Comentarios señalaban que habrá que analizar las circunstancias de cada caso para determinar si las funciones inherentes a la condición de empleador las ejerce la empresa intermediaria o la usuaria. Para enjuiciar estas situaciones se proponen una serie de criterios²².

La posición de la OCDE *prevista en los Comentarios al MC OCDE 1992-2008* estaba dirigida, en nuestra opinión, solamente a los casos en los que se aprecie la existencia de una operación netamente abusiva. Si esto es así, la interpretación económica a la que se refieren los Comentarios no es más que una manifestación de la aplicación a un caso concreto de los parámetros o criterios que adoptan, en la mayoría de los ordenamientos, las normas generales antielusión. En el ejemplo 7 es evidente que la interposición de una entidad tiene por única finalidad eludir el art. 15.2.b) MC OCDE, por lo que parece razonable permitir al Estado de la actividad gravar la renta obtenida. A un resultado similar podría haberse llegado aplicando las normas generales antielusión del ordenamiento interno. En el caso español se podría discutir de si se trata de un supuesto de simulación o de conflicto en aplicación en la norma, *cuestión que no abordaremos aquí*, pero que es relevante por las diferentes consecuencias materiales y formales que asocian los arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cada supuesto.

A la vista de lo anterior, parece razonable afirmar que no sería posible, cuando no concurra abuso o artificiosidad, realizar la interpretación económica a la que se refiere la OCDE. Así, ni en el ejemplo 5, ni en el ejemplo 6, cabría aplicar el art. 15.2.b) MC OCDE, porque es evidente que no hay abuso alguno. Así, por ejemplo, en el supuesto 6, no debería dar lugar a sospecha alguna que la entidad del Estado de la actividad contrate con una ETT no residente, sobre todo porque la actividad de este tipo de empresas es precisamente la de poner trabajadores a disposición de otras empresas.

Pues bien, en la versión de 2010 de los Comentarios al art. 15 MC OCDE, que recogen las propuestas de revisión del art. 15.2 MC OCDE publicadas por la OCDE en 2004 y 2007, se puede observar que la OCDE se ha orientado hacia una posición distinta, pues se pretende aplicar a todo tipo de situaciones, y no sólo a los casos de abuso, los criterios indicados para interpretar el concepto de empleador. A continuación nos referiremos a las principales conclusiones que se extraen del para. 8 de los Comentarios al art. 15 del MC OCDE 2010.

²² Son los siguientes: “a) el arrendador no asume la responsabilidad o el riesgo por los resultados del trabajo de los empleados; b) la autoridad para dar instrucciones corresponde al usuario; c) el trabajo se realiza en un lugar que está bajo el control y la responsabilidad del usuario; d) la remuneración del arrendador se calcular sobre la base del tiempo de utilización, o está relacionada de otra forma con el salario percibido por el empleado; e) el material y las herramientas se ponen a disposición del empleado por el usuario; y f) el número y cualificación de los empleados no se determina únicamente por el arrendador”.

Los ejemplos 1, 2 y 6 de los Comentarios al art. 15 MC OCDE 2010 (paras. 8.16-8.19 y 8.26-8.27) son reconducibles a nuestro ejemplo 5. Se trata de casos en los que una entidad presta un servicio a otra que, por su naturaleza, requiere para su realización el desplazamiento de trabajadores. Aquí el desplazamiento de trabajadores es un elemento adjetivo del contrato y estos trabajadores no se integran en la actividad de la empresa destinataria del servicio. Los trabajadores desplazados permanecen bajo el control de la empresa prestadora del servicio. En definitiva, el desplazamiento de trabajadores no es el objeto del contrato, sino solamente un instrumento necesario para que la empresa pueda prestar el servicio comprometido. Aquí no sería aplicable el art. 15.2.b) MC OCDE, aunque la empresa prestadora del servicio, para determinar el importe que factura a la entidad destinataria del mismo, tenga en cuenta, entre otros aspectos, los costes de personal imputables a los trabajadores desplazados. Pues bien, cuando los hechos se presentan de este modo parece haber consenso sobre la no aplicación del art. 15.2.b) MC OCDE, lo que supone que la entidad prestataria del servicio no es la empleadora de los trabajadores desplazados por la entidad prestadora del servicio²³.

Los ejemplos 3, 4 y 5 de los Comentarios al art. 15 MC OCDE 2010 (paras. 8.20-8.25) se asimilan a nuestro ejemplo 6, si bien es cierto que la OCDE no menciona en ningún momento que intervengan empresas de trabajo temporal (ETT). Esta omisión no nos parece relevante, pues en todos esos casos, materialmente, la empresa empleadora pone a disposición de la empresa usuaria uno de sus trabajadores en términos similares a los que lo haría una ETT. Aquí, como señalan los Comentarios, el trabajador que se pone a disposición de la empresa usuaria se integra en su organización y se somete a su poder de dirección. Este tipo de situaciones son las que se producen habitualmente en el ámbito de las ETT y también, con carácter accesorio o eventual, pueden tener lugar en el ámbito de cualquier empresa.

Pues bien, en estos casos, el servicio que presta la empresa empleadora es la puesta a disposición de un trabajador suyo para que se integre en la organización de la empresa destinataria. A diferencia de otros contratos de prestación de servicios, aquí el objeto del mismo es precisamente la puesta a disposición de un trabajador para que se integre en la organización de la empresa usuaria. El servicio prestado –poner a disposición de otra empresa un trabajador– lo distingue de otros contratos de prestación de servicios en los que la intervención de trabajadores de la empresa empleadora es meramente instrumental, esto es, dichos trabajadores constituyen sólo un medio para prestar el servicio comprometido, pero no constituyen el propio objeto del contrato de prestación de servicios. Así, estos contratos se diferencian claramente de los que suscriben las ETT, pues aquí el servicio que se presta es la puesta a disposición de trabajadores.

En los ejemplos que describen los nuevos Comentarios al MC OCDE 2010, *en los que a su juicio se aplicaría el art. 15.2.b) MC OCDE*, la situación que se produce o se crea entre la empresa empleadora y la empresa usuaria es similar a la que se deriva del contrato

²³ *Vid.* paras. 8.16 a 8.19 y 8.26 a 8.27 de los Comentarios al art. 15 MC OCDE 2010.

de puesta a disposición que una ETT celebra con sus clientes. Tal y como están configurados estos contratos se observa que las relaciones que se producen entre las tres partes que interviene (empresa cedente [ETT], empresa usuaria y el trabajador) cumplirían todos o la mayoría de los requisitos que manejan los Comentarios al MC OCDE 2010 para considerar que la empresa usuaria es el empleador del trabajador a los efectos del art. 15.2.b), *aunque formalmente no tenga dicha condición*. Esos criterios, que recoge el apartado 8.14 de los Comentarios al art. 15 MC OCDE 2010 coinciden, en su mayor parte, con los que anteriormente contemplaba el para. 8 de los Comentarios MC OCDE 1992-2008. No obstante, hay que destacar que el enfoque adoptado en el Modelo 2010 es bien distinto, toda vez que dichos criterios se proyectan sobre todos los casos, exista o no abuso. En las versiones 1992-2008 del Modelo solamente se aplicaban cuando se apreciaba una situación abusiva.

En nuestra opinión, la posición que ha adoptado la OCDE en 2010 es discutible dado que el tenor actual del articulado del Modelo nada dice sobre el significado y alcance del concepto del empleador. La interpretación económica que recogían los Comentarios (para. 8) en las versiones 1992-2008, sin embargo, no era rechazable en la medida en que su aplicación no era general, sino solamente para supuestos de abuso.

La aplicación de dicho enfoque con carácter general, es decir, a todos los contratos de prestación de servicios en los que interviene el desplazamiento de trabajadores, exista o no abuso –que es lo que hace el Modelo 2010–, nos parece que no puede justificarse por la vía meramente interpretativa. Se trataría de un cambio sustancial en la concepción del Modelo, lo cual debería requerir, al menos, que se definiera expresamente el concepto de empleador, debiendo reunir tal definición, los criterios manejados por los Comentarios al MC OCDE 2010. En tanto en cuanto no se proceda así, consideramos que es más razonable la posición de la OCDE de los Modelos 1992-2008, esto es, la de reaccionar sólo en los supuestos de abuso (ejemplo 7). No obstante, no podemos olvidar que los Comentarios en 2010 han cambiado y mantienen una posición bien distinta, todo ello a pesar de que no se haya cambiado el articulado del Modelo. Con todo, debemos destacar que si la OCDE decidiera definir expresamente en el articulado del Modelo el concepto de empleador en el sentido en que se recoge en los Comentarios 2010, se producirían también algunos problemas.

En primer lugar, el concepto de empleador podría ser considerado discriminatorio para las ETT que operan en el mercado internacional, pues sus servicios, *que consisten precisamente en la puesta a disposición de trabajadores*, soportarían siempre en el Estado de la actividad, *aunque sobre los trabajadores*, una carga tributaria, carga que no soportan los trabajadores de empresas dedicadas a prestar otro tipo de servicios.

En segundo lugar, como el concepto de empleador se proyectaría sobre cualquier entidad, y no sólo sobre las ETT, requeriría analizar todos los contratos de prestación de servicios realizados por una empresa en los que se producen desplazamientos de trabajadores, a fin de comprobar si dicho contrato se asimila, *en el caso concreto*, a un contrato de puesta a disposición (análogo al de una ETT), o por el contrario, la cesión del trabajador no

es propiamente el objeto del contrato sino solamente un instrumento para prestar el servicio comprometido. Comprobar lo anterior no es sencillo, tanto por el número de supuestos que se pueden producir, como por el hecho de que no siempre es fácil delimitar dónde acaba el contrato de puesta a disposición y dónde empieza el contrato de prestación de servicios en el que el desplazamiento de un trabajador es un elemento meramente instrumental.

En tercer lugar, la definición del concepto de empleador debería complementarse con una corrección en las normas sobre retención e ingreso a cuenta de los Estados parte del CDI con el fin de que la empresa usuaria del Estado de la actividad tenga obligación de practicar retención o ingreso a cuenta para garantizar que el trabajador pague el impuesto correspondiente. Entendemos que debería permitirse, a su vez, que la retención o ingreso a cuenta, en la medida en que la empresa usuaria no retribuya directamente al trabajador sino a la empresa cedente, se pudiera realizar sobre las cantidades que paga la empresa usuaria a la empresa que cede al trabajador, si bien dicha retención se haría *a cuenta del impuesto que el trabajador desplazado tiene que pagar al Estado de la actividad*. La retención, aunque se practicaría sobre el pago que realiza la empresa usuaria a la cedente, sólo debería hacerse sobre la parte que se corresponda con el salario del trabajador gravable en el Estado de la actividad.

Terminamos señalando que las cuestiones que plantean los Comentarios al art. 15 MC OCDE 2010 no se han analizado todavía por la jurisprudencia española, por lo menos no de esta manera. No obstante, es cierto que en los casos a los que se refieren las sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 2006, recurso 398/2003, y del TSJ de Madrid de 19 de abril de 2013, recurso 436/2010, la Administración tributaria intentó someter a gravamen los rendimientos obtenidos por determinados trabajadores, como consecuencia de que, aunque no eran retribuidos directamente por una empresa residente en España, una empresa española parecía soportar, al menos parcialmente, el coste de sus salarios como consecuencia de que dicho desplazamiento venía motivado por un servicio que estaba recibiendo de una empresa no residente en España para la que trabajaban dichas personas. Los salarios eran pagados por la empresa no residente, pero su coste era un elemento tenido en cuenta a la hora de fijar el precio de la prestación de servicios realizada a favor de la empresa española.

Estas sentencias no aportan toda la información necesaria para saber si la empresa española podría haber sido considerada un empleador en los términos de los Comentarios al Modelo 2010. En efecto, no se detalla siempre cómo se traslada el coste del trabajador al contrato de prestación de servicios y cuál es el objeto del contrato de prestación de servicios entre las empresas. Con todo, en estos casos las dos sentencias dieron razón a los recurrentes, y se consideró que no existía un empleador residente en España a efectos del art. 15.2.b) MC OCDE. El FD 5 de la sentencia del TSJ de Madrid recoge cómo se resolvió la cuestión citando la sentencia de la Audiencia Nacional:

“Por tanto, no puede ser admitida la conclusión a la que llega la Administración, que simplemente parece presuponer que la circunstancia de prestarse los servicios en el lugar de trabajo de otra empresa implica que la empleadora es esta última empresa, pues tal conclusión es contraria a la relación laboral entre la empleadora y su empleada, con independencia de las relaciones, acuerdos y prestaciones de servicios que puedan existir entre ambas entidades empresariales. De tal manera que la circunstancia de que puedan prestarse servicios en una entidad española por una empleada de una empresa alemana no implica necesariamente que los servicios de la empleada se presten para la empresa española, pues bien puede prestar servicios la empresa alemana a la española mediante los trabajos realizados por los empleados de aquella desplazados a tal efecto a la empresa española, sin que ello suponga alteración alguna en la relación laboral de la empresa empleadora alemana con sus empleados. En este caso no consta que las remuneraciones se hayan satisfecho a la empleada por la sociedad española, sino bien al contrario, fueron abonados por la sociedad alemana según el certificado referido, sin que se oponga a dicha consideración las relaciones que puedan existir entre dichas sociedades, como ya se ha dicho”.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P./CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, Oleiros, 2010.
- CHICO DE LA CÁMARA, P./RUIZ GARIJO, M., “Análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008.
- CORDÓN EZQUERRO, T., “Las rentas exentas por trabajos realizados en el extranjero”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S./ORTIZ GARCÍA, A., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en SERRANO ANTÓN, F. (coord.), *Fiscalidad Internacional*, 5ª ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013.
- OCDE:
- *Taxation Issues Relating to International Hiring-out of Labour*, OCDE, París, 1984.
 - OCDE, *Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*, OCDE, París, 2012.