



*Laboratorio de fiscalidad internacional*

**Propuestas en relación con determinados  
aspectos de gestión tributaria de los  
empleados con movilidad internacional**

15 de junio de 2021

## 1. INTRODUCCIÓN Y RESUMEN EJECUTIVO

En la actualidad, los procedimientos de gestión tributaria relacionados con la movilidad internacional son uno de los aspectos que más preocupan tanto a los trabajadores de las empresas con operaciones internacionales como a los asesores expertos en la materia.

Se trata de procedimientos que suelen generar un volumen importante de requerimientos a los contribuyentes solicitando justificación documental relativa a cuestiones internacionales. En un gran número de ocasiones, esta documentación no es accesible para el empleado, como tampoco lo son determinados criterios tributarios adoptados por su empresa o por administraciones extranjeras.

Todo lo anterior deriva en el alargamiento y la complicación en la tramitación bien de los impuestos exigibles a estos empleados o bien de la percepción de devoluciones.

Asociación Española de Movilidad Internacional - FEEX (**FEEX** o la **Asociación**), organización sin ánimo de lucro integrada por compañías españolas con presencia internacional, ha constituido en su seno un grupo de trabajo bajo la denominación "Laboratorio de Fiscalidad Internacional" que, reuniendo a representantes de compañías y asesores expertos en la materia, ha elaborado el presente documento en el que se exponen reflexiones y propuestas de la Asociación para la simplificación de determinados aspectos de gestión tributaria con mayor impacto en la "experiencia del contribuyente" con movilidad internacional.

Incidentalmente, se abordan también determinados aspectos de política tributaria en la medida en que resultan relevantes para el objeto del presente documento.

De acuerdo con todo lo anterior y en caso de que pudiera resultar de interés, a continuación, se incluye un **RESUMEN EJECUTIVO** con las propuestas concretas de mejora que se justifican y desarrollan en los apartados posteriores. A estos efectos, se ha tratado de dar prioridad a aquellas propuestas que se consideran de mayor impacto o con mayor viabilidad de implantación.

Descarga Datos Fiscales	
Número	Propuesta
1	<b>Anticipar y promover la automatización de procesos</b> por parte de los proveedores, comunicando por parte de la Agencia Tributaria, en diciembre del año anterior, los cambios que se vayan a introducir para la descarga de los datos fiscales y emitiendo nota informativa en febrero.
2	<b>Simplificar el acceso</b> eliminando la ratificación del domicilio o que éste se deba hacer una vez descargados los datos fiscales.
3	<b>Mejorar la calidad y la usabilidad de la información</b> permitiendo la descarga en pdf de los datos fiscales, de forma completa, con cualquier navegador.
4	<b>Proporcionar mayor información</b> incorporando en los datos fiscales, incluidos contribuyentes por el régimen especial, la información de las rentas del trabajo y retenciones reportadas por el pagador en el Modelo 296.
5	En relación con los contribuyentes <b>no residentes, incorporar los datos declarados durante el ejercicio a través de los Modelos 210</b> (incluidos los datos de alquileres).
6	<b>Incluir datos ya facilitados por el contribuyente</b> a efectos de otros impuestos (por ejemplo, ingresos y gastos declarados a efectos de IVA).
7	<b>Agilizar el proceso de obtención del número de referencia</b> para que los datos de acceso sean más sencillos de forma que se pueda acceder directamente con el número de DNI/NIE y algún dato de la declaración presentada el ejercicio anterior.

Aspectos clave de gestión relativos a obligaciones relacionadas con el ámbito internacional	
Número	Propuesta
1	<b>Facilitar el cumplimiento</b> , habilitando una <b>modalidad de pago de "Reconocimiento de deuda y pago mediante transferencia"</b> , incluida la <b>cuenta en el extranjero</b> , de la cuota resultante de los <b>Modelos 100 de declaración del IRPF y 151</b> para trabajadores desplazados a territorio español.
2	Habilitar alguna <b>posibilidad de identificación adicional al número de referencia</b> para poder realizar el trámite de <b>presentación telemática</b> de la declaración del IRPF.
3	<b>Equiparar los plazos</b> de presentación de declaraciones del IRNR para no residentes sin establecimiento permanente a los de presentación de la declaración del IRPF para residentes fiscales, de forma que sean anuales.
4	En defecto de lo anterior, en las declaraciones trimestrales de IRNR, posibilitar <b>ampliar la opción por domiciliación bancaria hasta el día 18</b> en lugar del día 15.

5	<b>Explorar</b> la posibilidad de desarrollar un proceso que permita que <b>tanto el pago de las cuotas a ingresar como, en su caso, las devoluciones</b> pudieran domiciliarse en <b>una cuenta de la empresa</b> perfectamente identificada, a efectos de transparencia, como un tercero distinto del contribuyente.
6	Aceptar la <b>validez de teléfonos móviles del extranjero</b> a efectos de notificaciones, especialmente a efectos del Modelo 720, en el que es un dato obligatorio.
7	<b>Aumentar la protección del contribuyente</b> , incluyendo en la solicitud del certificado de residencia fiscal el ejercicio fiscal al que se refiere.
8	<b>Facilitar la interlocución</b> con la Administración aceptando la posibilidad de aportar <b>documentación en inglés sin necesidad de traducción jurada</b> (o, en su defecto, permitiendo que sea suficiente una traducción simple).
9	Respecto a requerimientos de información relacionados con <b>Modelos 030</b> presentados para comunicar el cambio a no residente, <b>estudiar la posibilidad de que por parte de la AEAT se puedan aceptar otros documentos de prueba distintos al certificado</b> de residencia fiscal.
10	<b>Mejorar la automatización de procesos</b> dentro del programa <b>Renta WEB</b> posibilitando la generación de archivos exportables o importables para facilitar la <b>elaboración de sucesivas simulaciones</b> a partir de los mismos.
11	Fomentar una <b>información más detallada en el Modelo 296</b> , <b>habilitando a los pagadores la posibilidad de distinguir</b> entre retribuciones sujetas y exentas, dinerarias y en especie, ingresos a cuenta repercutidos o no repercutidos que también se volcaría desglosado en los datos fiscales.

<b>Acreditación de la Deducción por Doble Imposición Internacional (DDII)</b>	
<b>Número</b>	<b>Propuesta</b>
1	Estudiar la posibilidad de <b>definir un listado de documentación mínima</b> que permita acreditar la DDII por impuestos soportados en el extranjero por el contribuyente de cara a su aceptación en el seno de los procedimientos de comprobación realizados por los órganos de gestión tributaria.
2	<b>Mejorar la eficiencia</b> , permitiendo al empleador <b>aplicar la DDII en la nómina mensual</b> (retenciones) sin perjuicio de facultades de comprobación posterior <b>y/o</b> aceptando formalmente la posibilidad de <b>incluir en la declaración, como importe de la DDII, la cuantía de las retenciones inicialmente soportadas en el extranjero</b> sin perjuicio de la presentación de una declaración rectificativa posterior, en caso de que sea necesaria.
3	<b>Simplificar y reducir costes</b> , aceptando el suministro de documentos oficiales en inglés, o, en su defecto, de traducciones simples.
4	<b>Valorar</b> la inclusión, dentro del actual <b>procedimiento telemático estandarizado de rectificación</b> de declaración de la renta, de una

	opción específica para el caso de que dicha rectificación proceda de la inclusión de la DDII, con el fin de evitar el habitual escrito explicativo que acompaña a estas solicitudes.
5	Posibilitar la <b>presentación de la declaración de la renta con posterioridad al 30 de junio, alineado al periodo declaración en otros países.</b>  Alternativamente, que la Administración pueda obtener la información de las rentas gravadas en el extranjero a través de los sistemas de coordinación entre Administraciones.
6	<b>Reforzar</b> la coordinación entre autoridades fiscales de distintos países para la <b>homogenización internacional de criterios</b> (por ejemplo, respecto a pensiones, instrumentos de previsión social empresarial distintos de los sistemas públicos de protección, o retribución de pactos de no competencia), para evitar cargar al contribuyente con cuestiones técnicas muy complejas.

Exención por trabajos realizados en el extranjero (7P)	
Número	Propuesta
1	<b>Mejorar la protección del contribuyente</b> , incluyendo una <b>casilla en la declaración anual de IRPF</b> que permita señalar la aplicación de la exención así como el NIF del empleador o empleadores.
2	Articular un procedimiento y un <b>modelo de escrito para que el contribuyente</b> pueda solicitar la aplicación de la citada exención.
3	<b>Incrementar la seguridad jurídica</b> , publicando los <b>criterios</b> seguidos por la Administración.

Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (se resumen únicamente aquellos aspectos propios de gestión tributaria)	
Número	Propuesta
1	<b>Facilitar la solicitud y reducir la carga administrativa</b> , habilitando en la página web de la AEAT un <b>sistema para la pre-validación</b> de los requisitos.
2	<b>Facilitar la gestión</b> habilitando en el portal online del contribuyente un <b>seguimiento del estado</b> de tramitación de la solicitud.
3	<b>Aumentar la seguridad jurídica</b> , emitiendo <b>Certificado de CONCESIÓN</b> del régimen especial, una vez analizados los requisitos para su opción.
4	<b>Abordar la gestión de situaciones cada vez más frecuente</b> , habilitando Comunicación del <b>Modelo 149 de salida</b> , también para aquellos contribuyentes que salen de España en el primer semestre del año
5	<b>Reducir plazos y costes</b> , <b>agilizando los plazos administrativos</b> de concesión del régimen evitando que las retenciones se incluyan en dos categorías de Modelos distintos (111 vs 216).

6	<b>Mejorar el cumplimiento, incorporando en los datos fiscales la información de rendimientos del trabajo y retenciones declarados en el Modelo 296.</b>
---	--

Acompañamos, por último, una relación de las principales abreviaturas y denominaciones usadas en este escrito:

- **AEAT (o Agencia Tributaria):** Agencia Estatal de la Administración Tributaria
- **DDII:** Deducción por Doble Imposición Internacional
- **DNI:** Documento Nacional de Identidad
- **NIE:** Número de Identificación de Extranjero
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **IRNR:** Impuestos sobre la Renta de No Residentes
- **IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido

## 2. ANÁLISIS Y DESARROLLO

### 2.1 Descarga de datos fiscales

#### 2.1.1 Descripción de la problemática actual

En los últimos ejercicios, la Agencia Tributaria ha venido introduciendo cada año modificaciones y nuevos datos adicionales en la información a facilitar por el contribuyente para obtener un número de referencia y acceder a la descarga de sus datos fiscales. Los datos exigidos durante la campaña del IRPF del ejercicio 2020 fueron los siguientes:

- En caso de DNI:
  - Número de DNI
  - Fecha de validez del DNI (dd/mm/aaaa)
  - Importe de la casilla 505 (si se presentó Modelo 100 correspondiente al ejercicio 2019)
  - Si no se presentó declaración Modelo 100 en el ejercicio anterior, 5 últimos dígitos de una cuenta bancaria en España de la que sea titular el contribuyente
- En caso de NIE:
  - Número de NIE
  - Número de soporte del NIE
  - 5 últimos dígitos de una cuenta bancaria en España de la que sea titular el contribuyente

El procedimiento para el ejercicio 2019 incluyó además, como novedad, la necesidad de confirmación del domicilio fiscal, lo que contribuyó a hacer menos ágil el procedimiento de acceso y descarga de datos fiscales. Adicionalmente, este requisito implica informar obligatoriamente de un domicilio fiscal en España del que el contribuyente puede, en ocasiones, no disponer, pese a tener obligación de presentar declaración del IRPF para el ejercicio en cuestión; por ejemplo, porque ya haya abandonado España y trasladado su domicilio al extranjero.

Teniendo en cuenta la información que se solicita, y siendo conscientes de que la Agencia Tributaria persigue siempre articular el acceso a dicha información con las mayores garantías de seguridad posible, se pueden dar no obstante ciertas situaciones en las que puede resultar complicado, o incluso impracticable, el acceso a los datos

fiscales, cuando lo deseable sería precisamente que el contribuyente pudiera disponer de los mismos para preparar su declaración del IRPF con la mayor seguridad jurídica posible.

En este sentido, en numerosas ocasiones contribuyentes desplazados a España desde otros países, así como en su caso su cónyuge, no disponen de una cuenta bancaria de su titularidad abierta en España, o tal cuenta no consta en la correspondiente base de datos a estos efectos, haciendo imposible en esos supuestos el acceso a los datos fiscales, particularmente en el primer ejercicio de presentación de declaración por el IRPF.

En cuanto al escenario de contribuyentes con NIE, se han detectado problemas en el NIE de personas físicas recientemente llegadas a España cuyo número de soporte, por alguna incidencia en la comunicación entre administraciones, no era reconocido denegándose el acceso a la descarga de datos fiscales.

Igualmente, la alternativa de acceso a datos fiscales mediante la obtención de una Cl@ve PIN, en lugar de a través del número de referencia, implica la necesidad de realizar ciertas gestiones de forma personal por el contribuyente. Estas gestiones pueden resultar particularmente gravosas para personas desplazadas a España desde otros países y que no hablen fluidamente español, pudiendo llegar a incurrir en desigualdades en el acceso a los datos fiscales desde un punto de vista estrictamente práctico.

En otro orden de cosas, actualmente la estandarización y automatización de procesos son fundamentales para mantener la eficiencia de los servicios de preparación de declaraciones prestados por gestores y asesores.

Estos procesos se ven notablemente afectados por los cambios que se suelen introducir cada año por la Agencia Tributaria en la información solicitada para poder acceder a la descarga de los datos fiscales. En general estos cambios suelen ser de conocimiento público a principios de segundo trimestre del año, lo que deja un margen reducido para poder adaptar las soluciones tecnológicas de asesores y gestores (que para esas fechas ya han lanzado sus comunicaciones y requerimientos de información a los contribuyentes). Ello motiva a readaptar procesos y sistemas, a pedir de forma individualizada a los contribuyentes información adicional no inicialmente prevista y a introducirla manualmente, en lugar de automatizadamente, en las soluciones tecnológicas.

Por otro lado, en relación con el fichero que se obtiene con la descarga de los datos fiscales se detecta que, en ocasiones, dependiendo de la cantidad de información y número de registros, o bien del explorador empleado para la descarga, este documento se trunca y no se pueden visualizar todos los datos completos.

Adicionalmente a lo anterior, y por lo que se refiere a contribuyentes no residentes fiscales y a aquellos que tributan por el régimen especial de tributación para trabajadores desplazados a territorio español, consideramos que podrían introducirse ciertas mejoras que facilitarían el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de preparación de sus declaraciones, aprovechando los datos fiscales de rendimientos del trabajo y retenciones ya incluidos en el Modelo 296 con cierta información más detallada.

### 2.1.2 Aspectos de gestión y propuestas de mejora

A continuación se enumera una serie de aspectos que consideramos que podrían contribuir a hacer más ágil y eficiente el proceso de descarga de datos fiscales así como a que dichos datos pudieran ser más completos y de mayor ayuda al contribuyente para confeccionar su declaración:

- Explorar la posibilidad de establecer un sistema que permitiera anticipar por parte de la Agencia Tributaria, preferiblemente antes de finales de diciembre del año anterior, los cambios que se vayan a introducir respecto al ejercicio correspondiente para que el contribuyente pueda acceder al número de referencia y a la descarga de datos fiscales y los asesores puedan incorporarlos con anticipación en sus procesos/sistemas de preparación de declaraciones. A estos efectos sería aconsejable la divulgación de una nota explicativa del proceso de descarga de datos fiscales con suficiente antelación al inicio de la campaña, en el mes de febrero, como fecha máxima posible.
- En la medida en que el proceso de descarga viene incorporando y exigiendo cada ejercicio más datos específicos del contribuyente, así como otras confirmaciones (como la del domicilio), se propone agilizar el proceso de obtención del número de referencia para que los datos de acceso sean más simples, de forma que se pueda acceder directamente con el número de DNI/NIE y algún dato de la declaración presentada el ejercicio anterior, con el fin de reducir el número de datos a solicitar a los contribuyentes por parte de los asesores.

- Sería igualmente aconsejable evitar trámites adicionales para poder realizar la descarga, tales como la confirmación del domicilio; si por el contrario se decide mantener este requisito de información, que se pueda indicar una vez se haya podido descargar los datos fiscales, para que el proceso de descarga sea más ágil y rápido.
- De cara a evitar la pérdida de información se puede optar por diseñar sistemas complementarios que permitan aportar la información de los domicilios fiscales u otra información que en el futuro se pueda requerir, pero siendo preferible que su suministro se establezca al margen del proceso de descarga de los datos fiscales.
- Por lo que se refiere a la operativa de descarga, proponemos que, una vez en la pantalla donde se visualiza el contenido de los datos fiscales, se incorpore un botón de “Descargar” y que el documento PDF con los datos descargados se genere completo y de forma legible sin cortes, con independencia del navegador utilizado o la extensión de los datos descargados, de forma que se puedan visualizar completos todos los datos fiscales contenidos en el sistema.
- En lo relativo a contribuyentes que tributan por el régimen especial de trabajadores desplazados territorio español, incorporar a los datos fiscales la información de los rendimientos del trabajo y retenciones reportados por el pagador en el Modelo 296.
- Sería asimismo de utilidad que para estos casos y para los no residentes fiscales se especifique y diferencie entre rentas sujetas y exentas, dinerarias y en especie. Esta propuesta está vinculada a la de habilitación al pagador para hacer esta distinción tal y como se propone en el apartado siguiente.
- Continuando con los contribuyentes no residentes, y en lo relativo a los rendimientos de capital inmobiliario, podría incorporarse asimismo a los datos fiscales los rendimientos por alquileres que hayan sido declarados durante el ejercicio trimestralmente a través de los correspondientes Modelos 210.
- Utilizar datos ya facilitados por el contribuyente a efectos de otros impuestos, de forma que, por ejemplo, los ingresos y gastos que hayan podido ser informados a efectos del IVA se incorporen a los datos fiscales del IRPF.

## **2.2 Aspectos clave de gestión relativos a obligaciones relacionadas con el ámbito internacional**

### **2.2.1 Descripción de la problemática actual**

Se abordan a continuación otras cuestiones prácticas de gestión asociadas bien a las declaraciones del IRPF o a otras obligaciones en materia de tributación personal que consideramos actualmente presentan ciertas áreas susceptibles de mejora.

La primera de ellas tiene que ver con el hecho de que para los Modelos 100 de declaración del IRPF y 151 para trabajadores desplazados a territorio español no se ha venido permitiendo el pago de la cuota a ingresar resultante de la declaración a través de una cuenta bancaria situada en el extranjero.

En los casos de contribuyentes que han cambiado de domicilio y ya no residen en España, o bien de aquellos que han llegado recientemente a España desde el extranjero, no es extraño que no dispongan todavía de una cuenta abierta en España. En estos casos se producen dificultades prácticas para realizar el pago de las cuotas de declaraciones por no poder incluir en los Modelos de declaración las cuentas bancarias extranjeras.

Este hecho dificulta el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes de una manera innecesaria.

En otros países es práctica habitual poder realizar pagos de declaraciones del impuesto sobre la renta desde cuentas extranjeras. Asimismo, esta solución ya se encontraba implantada en nuestro país para otras obligaciones tributarias como, por ejemplo, la presentación de los Modelos 210 del IRNR, en el que sí está específicamente contemplada la posibilidad de pago desde cuenta corriente extranjera.

La recientemente aprobada Resolución de 18 de enero de 2021 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se definen el procedimiento y condiciones para el pago de determinadas deudas susceptibles de ingreso telemático a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria mediante transferencias, debería contribuir a solucionar esta problemática.

En definitiva, la realidad de la gestión de la fuerza de trabajo internacional, en particular con empleados sujetos a pactos de ecuilización fiscal, es que son las empresas las que abonan los impuestos en origen o en destino y se convierten en titulares, frente al empleado, de las devoluciones a la que éste pudiera tener derecho. La gestión de los pagos, incluso contando con la alternativa de obtención de un número NRC, como de las devoluciones constituye una de las áreas que más tiempo consume a los gestores de la movilidad internacional y el origen de muchos retrasos menores en la presentación de declaraciones con la carga de gestión que también acarrearán para la Administración.

En esta misma línea, cabe señalar que actualmente el Modelo 720 exige la inclusión de un número de teléfono de contacto como dato obligatorio. No obstante, este número de contacto sólo puede ser español, generando un problema en la preparación de las declaraciones de contribuyentes que han cambiado de domicilio al extranjero y que han dejado de disponer de un número de teléfono español.

Otra cuestión que en ocasiones puede generar dificultades prácticas, en especial para contribuyentes recientemente llegados a España de otros países, es el hecho de que para poder realizar la presentación telemática de la declaración del IRPF deba disponerse, una vez más, del "número de referencia".

Por lo que se refiere a los contribuyentes no residentes fiscales, una cuestión que complica el adecuado cumplimiento de sus obligaciones relacionadas con el IRNR es el disponer de plazos de declaración mucho más cortos (con carácter general trimestrales) que los de los residentes fiscales para la presentación de las declaraciones de IRPF (con plazo anual). Esta situación se ve agravada por el hecho de que en la mayoría de las ocasiones este colectivo reside fuera de España, lo que añade complejidad a la logística de preparación, presentación y pago de las declaraciones, dando lugar a inconveniencias y potenciales situaciones de discriminación material.

Adicionalmente, la determinación de la consideración de residente/no residente fiscal del contribuyente puede no estar clara hasta bien avanzado el ejercicio, por lo que se corre el riesgo de que en el momento en que la situación se aclara ya haya transcurrido el plazo para la presentación de ciertas declaraciones trimestrales de no residentes y, en consecuencia, puedan generarse potenciales recargos por presentación extemporánea.

Asimismo, se producen supuestos en que es necesaria la presentación de declaraciones trimestrales del IRNR por rendimientos del trabajo (por ejemplo, por la existencia de ingresos a cuenta no repercutidos), cuando el empleador aún no ha presentado todavía el resumen anual de retenciones en ingresos a cuenta Modelos 296 ni expedido el correspondiente certificado de rendimientos y retenciones que sirva al contribuyente para la confección de la declaración, dificultándose, por cuestiones de gestión, las posibilidades de cumplimiento.

Por otro lado, por lo que se refiere a la obtención de certificados de residencia fiscal en España, actualmente la plataforma puesta a disposición del contribuyente para solicitar la expedición de estos certificados no contempla la posibilidad de incluir en la solicitud la designación del ejercicio fiscal para el que se pide, siendo necesario acudir a las oficinas de la Agencia Tributaria para solicitar la inclusión de esta información en el certificado, complicando y alargando innecesariamente el procedimiento de obtención del mismo.

Asimismo, cuando se produce un desplazamiento al extranjero y se presenta el Modelo 030 marcándose la casilla de no residente, es común recibir un requerimiento por parte de la Administración solicitando certificado de residencia fiscal en el país de destino en aras a justificar la no residencia. En este sentido, no suele ser posible aportar dicho certificado pues solamente está disponible al año siguiente, cuando se presenta la declaración de renta como residente en el referido país. Alternativamente, podría aceptarse por parte de la Agencia Tributaria la eficacia de otros documentos como prueba de la no residencia en aras a validar el Modelo 030 presentado.

Por otro lado, en relación con la contestación a requerimientos sobre declaraciones del IRPF resulta cada vez más común que sea necesario aportar documentación que pueda estar en idioma inglés.

Debido a la extendida movilidad internacional de trabajadores, y a que se hace cada vez más frecuente la necesidad de justificar conceptos extranjeros (cotizaciones a la Seguridad Social, retribuciones y retenciones, etc.), resultaría de gran ayuda que la Agencia Tributaria pudiera aceptar documentación justificativa en inglés y, por defecto, sin necesidad de traducción jurada ya que se trata de una lengua de uso muy difundido y dichos documentos tienen un contenido suficientemente auto explicativo, o pueden estar armonizados (como por ejemplo los Formularios A-1) de manera que son suficientemente comprensibles por parte de la Administración para ser admitidos como justificante probatorio.

### 2.2.2 Aspectos de gestión y propuestas de mejora

De acuerdo con lo señalado, a continuación se relacionan determinados aspectos que podrían ayudar a mejorar la gestión:

- En base a la Resolución de 18 de marzo de 2021 relativa al pago mediante transferencia bancaria de determinadas deudas, habilitar la posibilidad de la modalidad de pago de "Reconocimiento de deuda y pago mediante transferencia" de la cuota resultante de los Modelos 100 de declaración del IRPF y 151 para trabajadores desplazados a territorio español.
- Habilitar alguna posibilidad de identificación, adicional al "número de referencia", para poder realizar el trámite de presentación telemática de la declaración del IRPF, dada la dificultad práctica en determinados supuestos para la obtención de dicho "número de referencia" o de la Cl@ve PIN.
- Equiparación de los plazos de presentación de declaraciones del IRNR para no residentes sin establecimiento permanente a los de presentación de la declaración del IRPF para residentes fiscales, de forma que ambos sean anuales.
- En defecto de lo anterior, en aquellos casos en los que la opción elegida para el pago de la declaración trimestral del IRNR sea la domiciliación bancaria, supuesto en el que el plazo de presentación se acorta todavía aún más, impulsar las medidas que permitan ampliar hasta al menos al día 18 del mes siguiente (en lugar del actual día 15) el plazo de presentación.
- Instrumentar un proceso para que tanto el pago de las cuotas a ingresar como, en su caso, las devoluciones pudieran domiciliarse en una cuenta de la empresa perfectamente identificada, a efectos de transparencia, como un tercero distinto del contribuyente.
- Incluir la validez de teléfonos móviles del extranjero a efectos de notificaciones, especialmente a efectos del modelo 720, en el que es un dato obligatorio.
- Incluir en la plataforma a disposición del contribuyente para solicitar la expedición de certificados de residencia fiscal en España la posibilidad de especificar el ejercicio para el que se pide.

- Aceptar en la contestación a requerimientos del IRPF la posibilidad de aportar documentación justificativa en inglés sin necesidad de traducción jurada cuando los certificados que se aportan sean modelos armonizados o suficientemente comprensibles por parte de la Administración.
- Respecto a requerimientos relacionados con la presentación de Modelos 030 y la justificación anticipada de la residencia fiscal en el extranjero, se propone la aceptación por parte de la Agencia Tributaria de otros documentos como prueba (por ejemplo, certificado consular, contrato de trabajo o carta de desplazamiento al extranjero, contrato de alquiler, etcétera).
- Actualmente la Agencia Tributaria tiene puesto a disposición del contribuyente un simulador de declaración del IRPF. Dicho simulador parece dar la opción de importar archivos para no tener que empezar de cero cada simulación. No obstante, el programa no permite extraer ningún archivo que sea posteriormente importable. Proponemos habilitar la posibilidad de generar dichos archivos importables para hacer más fluida la preparación de sucesivas simulaciones de declaración que no afecten a la sesión guardada en Renta WEB.
- En lo que se refiere a las retribuciones en especie, habilitar a los pagadores a distinguir, a efectos de reporte en el Modelo 296, entre ingresos a cuenta repercutidos y no repercutidos información que también se volcaría desglosada en los datos fiscales.

## **2.3 Acreditación de la deducción por doble imposición internacional (DDII)**

### **2.3.1 Descripción de la problemática actual**

La globalización económica da lugar a un número creciente de prestaciones de servicios internacionales, normalmente efectuadas mediante el desplazamiento de empleados, y a la generación para éstos de rentas en diversos países.

Los mecanismos existentes en los convenios para evitar la doble imposición no son siempre suficientes para evitar la imposición en la fuente, por ejemplo, cuando dicha imposición es resultado de estructuras habituales de pagos de nómina en dos países, de una presencia en destino más prolongada de lo habitual o de un cambio de residencia entre distintos ejercicios.

En consecuencia, existe un volumen cada vez mayor de declaraciones del IRPF con un componente de gravamen internacional sobre las rentas del trabajo. Es importante considerar además que esta imposición en el extranjero se realiza en base a criterios técnicos adoptados por el pagador de los rendimientos que el empleado normalmente no puede valorar.

Este volumen se ve incrementado por el refuerzo en la intensidad de los controles tributarios en los distintos países.

El mecanismo a nivel de normativa interna para proteger al contribuyente de este fenómeno consiste en la acreditación de una deducción por doble imposición internacional (DDII) en su declaración autoliquidación del impuesto sobre la renta. En este contexto, se viene observando una comprobación sistemática de la DDII por parte de la Administración Tributaria que afecta a tanto a datos fácticos como a los técnico-jurídicos dando lugar a una serie de ineficiencias:

- Retrasos en las devoluciones.
- Incremento de costes para el contribuyente (o de tenerlo así acordado, de su empleador) que debe financiar el proceso de contestación a los requerimientos hasta la obtención de las correspondientes devoluciones en España.
- Presentación de declaraciones complementarias en origen o en destino, que conllevan el pago de recargos.
- Carga de prueba excesiva sobre el contribuyente para acreditar que la imposición en origen es debida.

La AEAT establece en sus motivaciones que, en cuanto a la valoración de las pruebas, rige en nuestro ordenamiento jurídico el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasado. En consecuencia, los requerimientos no van acompañados de una especificación de los medios idóneos, ni siquiera a título indicativo o de ejemplo, que permitan acreditar los hechos constitutivos del derecho a la hora de aplicar la deducción instada ya que no están contemplados de forma explícita en la normativa. Es el contribuyente quien debe presentar, en cada caso, los medios de prueba que estime convenientes conforme a derecho.

Del mismo modo la AEAT, en numerosas ocasiones, solicita documentación adicional a la propia declaración de renta extranjera y al justificante de pago de impuestos. Por ejemplo, cuando se requiere un certificado emitido por la Autoridad Fiscal competente del país extranjero en el que se haga constar el importe en impuestos efectivamente satisfecho y no reembolsado. La obtención de un certificado de estas características supone una dificultad para los contribuyentes ya que en muchas ocasiones, cuando se solicita, ya no se encuentran en el país extranjero. Por tanto, la disponibilidad de estos certificados no es automática y puede ocurrir, incluso, que no existan como tales en el país de destino y, por tanto, sea imposible obtenerlos.

Esto puede situar al contribuyente en una situación de potencial indefensión frente a la Administración si no se admiten como suficientes los medios de prueba que están normalmente a su alcance como, por ejemplo, la declaración del impuesto sobre la renta presentada en el extranjero y la justificación del pago de los impuestos.

Por otro lado, es también habitual que la AEAT solicite desde un primer momento, traducciones juradas de la documentación del país extranjero, incrementado el coste económico de su obtención para el contribuyente.

Por último, y no menos relevante, cabe destacar la exigencia al contribuyente de acreditar cuestiones técnicas complejas que determinan la potestad tributaria en origen o destino y que suelen escapar a su conocimiento como, por ejemplo, la repercusión del coste o el tratamiento de rentas complejas como las plurianuales, las que remuneran pactos de no competencia o, en general, las vinculadas a la terminación de servicios en el extranjero (ie. indemnizaciones y conceptos similares).

### 2.3.2 Aspectos de gestión y propuestas de mejora

En relación con el conjunto de la problemática señalada, cabría plantearse las siguientes soluciones:

- Establecimiento de una documentación mínima tasada a aportar por parte del contribuyente para la acreditación de la DDII por impuestos soportados en el extranjero. Esta lista tasada limitaría el volumen de expedientes de comprobación o rectificaciones de autoliquidaciones tanto para la AEAT, como para los contribuyentes y aportaría certidumbre al proceso de acreditación, limitando el número de expedientes a iniciar por parte de la Administración Tributaria.
- Asimismo, en el caso específico de las rentas del trabajo, se podría establecer la posibilidad de que el empleador aplique la deducción vía nómina (retenciones), tal y como sucede en países como Reino Unido y Estados Unidos, en aras a disminuir la carga fiscal temporal del contribuyente durante el año fiscal corriente. Téngase en cuenta que los no residentes fiscales suelen estar sometidos a un tipo fijo de tributación en la fuente que facilitaría el mecanismo propuesto en el país de residencia.

En sentido similar, sería deseable un criterio de la Administración favorable a aceptar que el empleado, en su declaración de IRPF, incluya como importe de deducción por doble imposición internacional la cuantía de las retenciones soportadas en la fuente, con independencia de venir posteriormente obligado a justificar la misma. Igualmente, en el caso poco frecuente de que la retención soportada en el país fuente no fuera un impuesto definitivo, sino que sufriera algún ajuste posterior vía declaración por obligación real, el contribuyente vendría obligado a presentar declaración rectificativa en España para ajustar la DDII inicialmente acreditada.

- En relación con la exigencia de traducciones juradas, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cualquier documentación deberá ser aportada en lengua castellana o en una de las lenguas cooficiales en los términos descritos en dicho precepto. Por ello, se propone que la AEAT acepte traducciones simples cuyo coste es inferior o incluso que los documentos que estén en inglés no requieran de traducción.

- Cada país tiene sus plazos para presentar declaración que pueden ser posteriores al 30 de junio, fecha para presentar la declaración de la renta en período voluntario en España. Este hecho provoca que muy frecuentemente el contribuyente en España no pueda acreditar el impuesto final soportado por la tributación de una renta en otro país. Por ello, es muy común la presentación de rectificación de declaración o solicitud de ingresos indebidos, lo que resulta tedioso e implica costes de gestión. El portal de la Agencia Tributaria ya cuenta con un procedimiento telemático estandarizado de rectificación de la declaración presentada. Sin embargo, cuando dicha rectificación tiene origen en la consignación de una DDII conocida con posterioridad a la presentación de la declaración original, es habitual que la rectificación se acompañe de un escrito explicativo. En este sentido, se sugiere valorar la posibilidad de completar el actual procedimiento de rectificación con la finalidad de detectar posibilidades de mejora o adaptación al caso concreto de rectificación por inclusión de un concepto de DDII que evite el acompañamiento de un escrito explicativo.
- De igual forma, en consonancia con el principio de facilitar y ayudar a los contribuyentes, se propone que las Administraciones puedan obtener la información de las rentas gravadas en el extranjero a través de los sistemas de coordinación entre Administraciones en aras a liberar al contribuyente de un exceso de carga probatoria.
- Respecto a conflictos recurrentes de calificación de la renta, que afectan en particular a la retribución de pactos de no competencia y a la distinción entre rendimientos del trabajo y pagos por pensiones<sup>1</sup>, sería deseable también una mayor coordinación entre autoridades fiscales de distintos países para establecer criterios homogéneos evitando procedimientos contenciosos de reclamación de ingresos indebidos y rectificación de declaraciones por parte del contribuyente.

---

<sup>1</sup> Nos referimos aquí a instrumentos de previsión social empresarial alternativos o complementarios a los sistemas públicos de protección, cuyo deslinde con otros instrumentos meramente retributivos no siempre es fácil de realizar.

## 2.4 Exención por trabajo desarrollado en el extranjero (7P)

### 2.4.1 Descripción de la problemática actual

Como punto de partida, conviene recordar la finalidad de la norma que es la de incentivar internacionalización de la empresa española fomentando el desplazamiento (temporal) de trabajadores residentes en España fuera de nuestro territorio nacional y la consiguiente exportación de servicios.

Así, para poder aplicar la exención por rendimientos obtenidos en el extranjero, la normativa vigente exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la renta sea obtenida por un residente fiscal en España.
- Que la renta tenga la consideración de rendimiento del trabajo.
- Que exista un desplazamiento efectivo al extranjero.
- Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España radicada en el extranjero, es decir, la entidad no residente en España debe ser la beneficiaria del trabajo del empleado desplazado en el extranjero generando un valor añadido para la misma.
- Que en el territorio en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país considerado paraíso fiscal.
- Que los empleados a los que resulte de aplicación la exención no se les aplique el régimen de excesos.
- Que el importe exento por aplicación de esta exención no supere los 60.100 euros anuales.

Por ello, si bien esta exención ha sido objeto de extensa interpretación por parte de la Administración y Tribunales, en la práctica genera numerosas dudas, creando en muchos casos inseguridad jurídica tanto para el contribuyente como para el pagador de las retribuciones a la hora de practicar retenciones.

Muchos de los requisitos recogidos en la norma están basados en hechos/datos objetivos (la existencia de un desplazamiento al extranjero, la consideración de un paraíso fiscal, la existencia de un impuesto de naturaleza análoga al IRPF, etc.). Sin embargo, la “problemática” surge con respecto al requisito relativo al beneficiario del trabajo (que los trabajos se realicen para una entidad no residente) que ha dado lugar a numerosas consultas y doctrina jurisprudencial en torno a la naturaleza de los servicios aplicables.

Con carácter general, 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, cuando se genere un valor añadido en la entidad no residente.

Existen supuestos en los que este requisito (acreditar que el destinatario o beneficiario del trabajo es una entidad no residente) se entiende claramente cumplido, como es el supuesto de prestación de servicios entre empresas independientes. La problemática aumenta cuando los servicios se prestan en el seno de un grupo de empresas o cuando el beneficio del trabajo no es para una única entidad (funciones intragrupo y multipaís).

En estos casos, aunque la Administración ha admitido que la refacturación de servicios supone un indicio de la efectiva prestación de estos, la repercusión del coste no es por sí mismo un factor que implique necesariamente la consideración de que el servicio se ha prestado para una entidad no residente. En la práctica, se ha de analizar caso por caso para determinar si se genera o no un beneficio para la entidad no residente.

Por último, cabe resaltar la complejidad práctica que conlleva la aplicación de esta exención agravada por la revisión casi automática de la exención por parte de la Administración Tributaria, lo que exige una gran inversión de personal, tiempo y tecnología para la preparación de los expedientes, justificando documentalmente cada uno de los requisitos.

- Documentos acreditativos del desplazamiento: por ejemplo, billetes de avión, facturas de hotel, etc.
- Documentos acreditativos de las funciones concretas realizadas en cada uno de los desplazamientos: notas de agenda, documentos de trabajo, agendas de trabajo, etc.
- Documentos justificativos de que las funciones son realizadas en beneficio de una entidad no residente.

Las dos últimas categorías incluyen documentos normalmente de carácter confidencial.

#### 2.4.2 Aspectos de gestión y propuestas de mejora

En la práctica, muchas entidades, conocedoras de la posibilidad que en última instancia tiene el empleado de aplicar la exención en su declaración anual de IRPF, optan por emitir un certificado donde se recogen sus desplazamientos al extranjero con la finalidad de que el empleado pueda aplicar la exención en su declaración de la renta si así lo entiende conveniente.

Este hecho conlleva encontrarnos ante dos situaciones en vía de gestión tributaria:

- Aplicación de la exención vía declaración anual del IRPF por parte del contribuyente, modificando el importe de los rendimientos del trabajo percibidos.
- Rectificación de la declaración anual del IRPF, mediante la presentación de un escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos.

En ambos supuestos se detecta una comprobación sistemática de la aplicación de la exención, lo que conlleva una solicitud masiva de documentación en aras a justificar los requisitos de la exención por parte de los contribuyentes. Tal es este hecho, que algunos de los documentos solicitados a los empleados son documentos que no obran en su poder (principalmente, toda aquella documentación relativa a la acreditación del beneficiario último del trabajo).

La resolución de la reclamación individual depende, en muchos casos, de la oficina concreta de la Administración Tributaria a la que esté asignado el obligado tributario.

Entre los argumentos esgrimidos por la Administración Tributaria, cabría señalar:

- Necesidad de modificar el Modelo 190 (siendo ésta una facultad de la compañía respecto a su obligación de retener diferente de la de declarar que recae en el empleado).
- Viajes de corta duración: si bien la normativa no especifica el número de días sobre los que puede resultar de aplicación la exención, en la práctica se desestima la exención basándose en la escasa duración de los viajes al extranjero. Entendemos que este argumento decaería en vista de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 274/2021, de 25 de febrero.

- Oportunidad del desplazamiento: en ocasiones la Administración parece cuestionar que el desplazamiento fuera realmente necesario, argumentando que tal trabajo podía haberse realizado desde España y poniendo en duda la organización y estrategia de negocio del empleador.

Por todo lo anterior, a continuación exponemos algunas propuestas de mejora para su valoración:

- Inclusión de una casilla en la declaración anual de IRPF que permita señalar la aplicación de la exención (como ya ocurre en la Hacienda Foral de Vizcaya) así como el NIF del empleador en caso de que tuviera varios empleadores.
- Articular un procedimiento y un modelo de escrito, en el que el contribuyente pudiera adjuntar de motu proprio sin necesidad de esperar al requerimiento.
- Publicación de una guía con criterios seguidos por la Administración para una mayor seguridad jurídica para todas las partes involucradas.

## 2.5 Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

### 2.5.1 Descripción de la problemática actual

El régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español tiene como finalidad atraer capital humano valioso e inversión a España.

Este régimen especial de tributación resulta aplicable a aquellas personas físicas que adquieren la residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a territorio español, siempre que se cumplan determinados requisitos:

- Que no haya sido residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca el desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:
  - Como consecuencia de un contrato de trabajo (con la excepción de deportistas profesionales).
  - Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador, siempre que se cumplan determinados requisitos.
- Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

En concreto, este incentivo fiscal se configura como un derecho de opción que tienen las personas físicas desplazadas a territorio español de poder tributar por el IRNR, durante el periodo impositivo en el que se desplazan y los 5 sucesivos siguientes, si bien tienen la consideración de residentes fiscales en España.

En los últimos años, otros legisladores fiscales han regulado regímenes similares al nuestro (como es el caso de Italia, Portugal, Países Bajos, entre otros) dando lugar a un abanico de posibilidades para aquellos contribuyentes que buscan una optimización fiscal a su tributación personal. Este hecho pone de manifiesto la conveniencia de mantener actualizado este régimen en España tanto en cuanto a su contenido como a su gestión, especialmente considerando la competitividad de otros países, evitando así la fuga de talento de nuestro país.

### 2.5.2 Aspectos de gestión y propuestas de mejora

En la práctica, los requisitos para solicitud y posterior “concesión” de este régimen dan lugar a menos controversias por parte de la Administración Tributaria que en el caso anterior (exención por trabajos desarrollados en el extranjero).

No obstante, la gestión de su concesión sí que presenta, en nuestra opinión, oportunidades de mejora que se vienen identificando en nuestra práctica.

En efecto, al tratarse de un régimen voluntario, el contribuyente debe solicitarlo y recibir una notificación por parte de la Administración. Sin embargo, el certificado simplemente indica que se ha solicitado el régimen, en concreto reza “Certificado por haber ejercitado la opción por el régimen especial” por lo que, a pesar de que el Certificado es emitido por la Administración Tributaria en base a toda la documentación aportada, la aplicación de este régimen puede ser cuestionada posteriormente en sede de inspección tributaria.

Ciñéndonos al ámbito de gestión práctica de la tramitación y concesión del Régimen Especial, cabe indicar las siguientes propuestas de mejora:

- Habilidad en la página web de la AEAT de un sistema para la pre-validación de los requisitos para determinar la aplicabilidad de éste.
- Habilidad en el portal online del contribuyente del estado de tramitación de la solicitud del régimen, evitando las numerosas citas en sede de oficina tributaria, interesándose exclusivamente por el estado del régimen.
- Emisión por parte de las Autoridades Fiscales de un Certificado de CONCESIÓN del régimen especial, una vez analizados los requisitos para su opción.
- Agilidad por parte de la Administración a la hora de resolver la concesión del régimen dado que, durante este período de tiempo, implica la práctica de retenciones conforme a la tarifa progresiva del IRPF. En muchas ocasiones, el tipo aplicable bajo la escala progresiva es superior a los tipos establecidos por el régimen y el empleado solamente podrá recuperar el exceso de retenciones una vez presentada su declaración de impuestos (es decir, al año siguiente) causando, además, dificultades en la gestión de los Modelos de retenciones (una parte declarada en el Modelo 111/190 y otra parte en el Modelo 216/296).

- Comunicación del Modelo 149 de salida, para aquellos contribuyentes que salen de España en el primer semestre del año, perdiendo el estatus de residencia fiscal en España, con la finalidad de justificar la no residencia fiscal en España para dicho ejercicio.
- Incorporación en detalle a los datos fiscales de los rendimientos del trabajo y retenciones declarados en el Modelo 296 (ya mencionada en otros apartados de este escrito).

La facilidad en la tramitación y gestión de este régimen es clave para que el mismo resulte plenamente competitivo. Por su relevancia, y si bien no pertenecen estrictamente al ámbito de gestión tributaria bajo competencia de la AEAT, se señalan finalmente determinadas propuestas de política tributaria para un desarrollo posterior, que también redundarían en un incremento de la competitividad del régimen:

- Aumentar el plazo de 6 meses de solicitud del régimen o establecer un mecanismo de solicitud de ampliación por parte del trabajador en situaciones en las que no se ha podido obtener toda la documentación a tiempo, por causas no imputables al contribuyente. Por ejemplo, empleados para los que se requiere un permiso de trabajo y/o se mantiene la cotización en el país de origen, se producen situaciones en las que los trabajadores que se desplazan a territorio español no han obtenido toda la información en el plazo de 6 meses. Incluso en esta situación extraordinaria, durante la pandemia COVID-19, está existiendo un retraso relevante en la emisión de los Certificados de Cotización a la Seguridad Social por las Autoridades del país de origen, que está impidiendo compilar la documentación necesaria en el plazo de 6 meses, por causas ajenas al contribuyente.
- Estudiar la posibilidad de eliminar el plazo de solicitud del régimen, pudiendo solicitarlo en cualquier momento dentro del plazo de los 5 años, si bien, la aplicación del régimen iniciaría desde la fecha de la solicitud.
- Aumentar los años de aplicación del régimen para el contribuyente hasta 10 o 15 años, como ocurre en otros países de la Unión Europea.
- Disminuir el número de años de exigencia de no haber sido residente fiscal en España a 5 años, en la medida en que la actual exigencia limita en cierta medida el principio europeo de libertad de circulación de personas, y de nuevo, hace

menos atractivo nuestro régimen frente a los de otros países, que normalmente exigen 5 años.

- Posibilidad de que el impatriado pueda, a lo largo del plazo de 6 años, mantener el régimen si así lo desea. La intención no es otra que amparar aquellas situaciones en las que los trabajadores tienen que volver temporalmente a su país de origen, dotándoles de la posibilidad de continuar aplicando el régimen a su regreso a España (dentro del plazo inicial de 6 años).
- Extensión del régimen especial al cónyuge e hijos menores: en la actualidad existen numerosas situaciones en las que cada uno de los cónyuges tributa bajo un régimen fiscal diferente (el impatriado bajo el régimen especial, y el acompañante bajo el régimen de residencia fiscal ordinario, con obligación, en su caso, de presentación del modelo 720, Modelo 100 incluyendo renta mundial, Declaración de patrimonio, etc.), incluso aunque la duración de su estancia en España sea muy limitada.
- Posibilidad de obtener un certificado de residencia fiscal a los efectos del Convenio (y no sujeto a condición de reciprocidad), tal y como sucede por ejemplo en otros países de nuestro entorno.

Este último conjunto de propuestas deberá ser valorado de nuevo a la luz de la evolución de las modificaciones al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español contenidas en el recientemente publicado Anteproyecto de Ley de fomento el ecosistema de empresas emergentes.