

# LA FISCALITAT DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS ENTRE ESPANYA I FRANÇA

**Monique Sicre**

Per citar o enllaçar aquest document:  
Para citar o enlazar este documento:  
Use this url to cite or link to this publication:  
<http://hdl.handle.net/10803/673365>

**ADVERTIMENT.** L'accés als continguts d'aquesta tesi doctoral i la seva utilització ha de respectar els drets de la persona autora. Pot ser utilitzada per a consulta o estudi personal, així com en activitats o materials d'investigació i docència en els termes establerts a l'art. 32 del Text Refós de la Llei de Propietat Intel·lectual (RDL 1/1996). Per altres utilitzacions es requereix l'autorització prèvia i expressa de la persona autora. En qualsevol cas, en la utilització dels seus continguts caldrà indicar de forma clara el nom i cognoms de la persona autora i el títol de la tesi doctoral. No s'autoritza la seva reproducció o altres formes d'explotació efectuades amb finalitats de lucre ni la seva comunicació pública des d'un lloc aliè al servei TDX. Tampoc s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant als continguts de la tesi com als seus resums i índexs.

**ADVERTENCIA.** El acceso a los contenidos de esta tesis doctoral y su utilización debe respetar los derechos de la persona autora. Puede ser utilizada para consulta o estudio personal, así como en actividades o materiales de investigación y docencia en los términos establecidos en el art. 32 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (RDL 1/1996). Para otros usos se requiere la autorización previa y expresa de la persona autora. En cualquier caso, en la utilización de sus contenidos se deberá indicar de forma clara el nombre y apellidos de la persona autora y el título de la tesis doctoral. No se autoriza su reproducción u otras formas de explotación efectuadas con fines lucrativos ni su comunicación pública desde un sitio ajeno al servicio TDR. Tampoco se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al contenido de la tesis como a sus resúmenes e índices.

**WARNING.** Access to the contents of this doctoral thesis and its use must respect the rights of the author. It can be used for reference or private study, as well as research and learning activities or materials in the terms established by the 32nd article of the Spanish Consolidated Copyright Act (RDL 1/1996). Express and previous authorization of the author is required for any other uses. In any case, when using its content, full name of the author and title of the thesis must be clearly indicated. Reproduction or other forms of for profit use or public communication from outside TDX service is not allowed. Presentation of its content in a window or frame external to TDX (framing) is not authorized either. These rights affect both the content of the thesis and its abstracts and indexes.



TESI DOCTORAL

LA FISCALITAT DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS ENTRE ESPANYA  
I FRANÇA

Autora  
**MONIQUE SICRE**

Any  
**2021**





TESI DOCTORAL

LA FISCALITAT DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS ENTRE ESPANYA  
I FRANÇA

Autora  
**MONIQUE SICRE**

Any  
**2021**

PROGRAMA DE DOCTORAT EN “DRET, ECONOMIA I EMPRESA”

Dirigida per: Dr. ALBERT NAVARRO GARCIA   
Tutor: Dr. ESTEBAN QUINTANA FERRER  
=

Memòria presentada per optar al títol de doctor/a per la Universitat de Girona



## AGRAIMENTS

La realització d'aquesta tesi és la culminació de molts reptes personals i professionals.

Forma part de la meua carrera professional com a assessora transfronterera des del 2007, amb la missió de facilitar els intercanvis econòmics de les empreses, però també la mobilitat dels treballadors a banda i banda de la frontera. Vull agrair a la Chambre de Métiers et de l'Artisanat des Pyrénées-Orientales que m'hagi donat suport en aquest projecte.

Finalment, és el fruit d'un recorregut personal que per la meua residència a la zona fronterera francesa i per la meua cultura catalana, m'ha empès constantment a la curiositat i l'atracció per l'altra banda.

Aquest treball a llarg termini va requerir l'ajut i la col·laboració de diverses persones a les quals vull expressar el meu agraïment.

En primer lloc, vull agrair al meu director de tesi, el Dr. Albert Navarro Garcia, tota la confiança que ha dipositat en mi acordant supervisar aquest treball de doctorat, pels seus nombrosos consells i les hores que ha dedicat a dirigir i revisar el meu treball.

Agraeixo al meu tutor, el Dr. Esteban Quintana Ferrer, el seu suport i ànims al llarg d'aquests anys. Sempre ha estat un suport positiu i molt eficaç.

També agraeixo als revisors de la tesi i els comentaris tan enriquidors que han realitzat.

Finalment, també vull manifestar especialment el meu afecte a la meua família pel seu ànim i l'entusiasme que cadascú fa servir diàriament per unir les nostres dues cultures a banda i banda de la frontera.

També, com he fet servir la llengua catalana tot i que és una llengua comuna no és utilitzada regularment al vessant francès, vull agrair a totes les persones que han contribuït a en verificar l'expressió correcta en aquesta tesi.

Aquesta tesi aborda una qüestió que encara no s'ha resolt del tot en el marc de la Unió Europea i que m'ha permès destacar els obstacles a la mobilitat dels treballadors i treballadores transfronterers en el context de la imposició directa. De fet, creuar la frontera hauria de ser una oportunitat d'ocupació, però els residents de les regions frontereres s'enfronten a molts obstacles que els frenen.

Com a resident a França, estic contenta d'haver pogut dur a terme aquest treball en una reconeguda universitat catalana i espero que aportí noves vies de reflexió sobre el tema.



## RESUM

El Dret de la Unió Europea preveu que les persones puguin circular lliurement per raons professionals d'un Estat membre a un altre sense patir cap discriminació en relació amb l'ocupació, la remuneració o d'altres condicions de treball. Ara bé, l'exercici efectiu d'aquest dret comporta diverses problemàtiques jurídiques. Per exemple, en l'àmbit fiscal, un dels principals problemes rau en que, per una part, l'Estat de residència pot gravar la renda mundial del contribuent resident i, per l'altre, que l'Estat d'ocupació també pot gravar les rendes obtingudes en el seu territori pel no resident, la qual cosa pot produir situacions de doble imposició. Per tal d'evitar aquestes situacions, una primera mesura és determinar quin Estat ha de prendre en consideració la situació econòmica personal del contribuent. Davant d'aquesta situació conflictiva, són els Convenis per evitar la doble imposició els que defineixen quin Estat té la competència impositiva i els que determinen les regles per eliminar la doble imposició.

Un dels principals sectors on aquesta problemàtica s'ha vist notablement incrementada és el transfronterer, donat el creixement de desplaçaments professionals d'aquesta tipologia en els últims anys, essent aquest l'objecte principal d'aquest treball. En aquest estudi es realitza un anàlisi dels diferents tractaments fiscals aplicables a cada situació laboral i s'examina l'adequació de la legislació dels Estats a les recomanacions de la Comissió Europea. Així, per exemple, tot i que els ordenaments jurídics dels Estats membres prenen com a criteri per establir l'obligació de tributar, la residència, i no la nacionalitat, el Tribunal Superior de Justícia de la Unió Europea ha constatat en nombroses ocasions que les normatives tributàries internes eren contràries al Dret comunitari.

En concret, aquest treball, a més d'estudiar les regles generals en relació amb la problemàtica exposada, té com objectiu específic dur a terme un estudi sobre la fiscalitat dels treballadors transfronterers entre Espanya i França, respecte les rendes i la protecció social, durant i després una situació laboral, amb l'objectiu d'identificar les possibles discriminacions que poden patir aquest tipus de treballadors.



## ABSTRACT

European Union law provides that persons may move freely for professional reasons from one Member State to another without suffering any discrimination in relation to employment, remuneration or other working conditions. However, the effective exercise of this right entails a number of legal issues. For example, in the tax field, one of the main problems is that, on the one hand, the State of residence may tax the world income of the resident taxpayer and, on the other hand, that the State of employment may also tax the income obtained in its territory by the non-resident, which can produce double taxation situations. In order to avoid these situations, a first step is to determine which state should take into account the personal economic situation of the taxpayer. In the face of this conflicting situation, it is the double taxation conventions that define which state has tax jurisdiction and which determine the rules for eliminating double taxation.

One of the main sectors where this problem has been significantly increased is cross-border, given the growth of professional travel of this type in recent years, this being the main object of this work. This study analyses the different tax treatments applicable to each employment situation and examines the adequacy of state legislation to the recommendations of the European Commission. For example, the legal systems of the Member States take as a criterion for establishing the obligation to pay tax to be residency and not nationality. However, the High Court of Justice of the European Union has found on numerous occasions that internal tax regulations were contrary to Community law.

Specifically, this work, in addition to studying the general rules in relation to the issues raised, has, as its specific objective, a study of the taxation of cross-border workers between Spain and France, with respect to income and social protection, during and after an employment situation, with the aim of identifying the possible discrimination that this type of worker may suffer.

## RESUMEN

El Derecho de la Unión Europea prevé que las personas puedan circular libremente por razones profesionales de un Estado miembro a otro sin sufrir discriminación alguna en relación con el empleo, la remuneración u otras condiciones de trabajo. Ahora bien, el ejercicio efectivo de este derecho conlleva diversas problemáticas jurídicas. Por ejemplo, en el ámbito fiscal, uno de los principales problemas radica en que, por una parte, el Estado de residencia puede gravar la renta mundial del contribuyente residente y, por el otro, que el Estado de empleo también puede gravar las rentas obtenidas en su territorio por el no residente, lo que puede producir situaciones de doble imposición. Para evitar estas situaciones, una primera medida es determinar qué Estado debe tomar en consideración la situación económica personal del contribuyente. Ante esta situación conflictiva, son los Convenios para evitar la doble imposición los que definen qué Estado tiene la competencia impositiva y los que determinan las reglas para eliminar la doble imposición.

Uno de los principales sectores donde esta problemática se ha visto notablemente incrementada es el transfronterizo, dado el crecimiento de desplazamientos profesionales de esta tipología en los últimos años, siendo éste el objeto principal de este trabajo. En este estudio se realiza un análisis de los diferentes tratamientos fiscales aplicables a cada situación laboral y se examina la adecuación de la legislación de los Estados a las recomendaciones de la Comisión Europea. Así, por ejemplo, aunque los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros toman como criterio para establecer la obligación de tributar, la residencia, y no la nacionalidad, el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea ha constatado en numerosas ocasiones que las normativas tributarias internas eran contrarias al Derecho comunitario.

En concreto, este trabajo, además de estudiar las reglas generales en relación con la problemática expuesta, tiene como objetivo específico llevar a cabo un estudio sobre la fiscalidad de los trabajadores transfronterizos entre España y Francia, respecto a las rentas y la protección social, durante y luego una situación laboral, con el objetivo de identificar las posibles discriminaciones que pueden sufrir este tipo de trabajadores.

## ÍNDIX

ÍNDIX .....	9
SIGLES I ABREVIATURES .....	13
<b>CAPÍTOL PRIMER - EL TREBALLADOR TRANSFRONTERER: CONCEPTE I DELIMITACIÓ</b> .....	19
1. QÜESTIONS PRÈVIES .....	19
2. LA REGULACIÓ DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERS A EUROPA .....	26
2.1. La noció de treball per compte aliè.....	28
2.2. La noció de treball atípic .....	31
2.3. L'absència de definició .....	37
2.4. El criteri espacial.....	38
2.5. El criteri temporal .....	41
<b>CAPÍTOL SEGON - LA TRIBUTACIÓ DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS EN EL CONTEXT INTERNACIONAL I ELS CONVENIS PER EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓ</b> .....	44
1. QÜESTIONS PRÈVIES .....	44
2. EL MODEL DE CONVENI DE DOBLE IMPOSICIÓ DE LA OCDE.....	45
2.1. Visió general dels diferents models convenis per evitar la doble imposició subscrits per França i Espanya .....	46
2.2. La prevalença del conveni bilateral MC OCDE sobre el Dret intern dels Estats	49
2.3. Les regles de repartiment fiscal en els convenis .....	50
3. LA TRIBUTACIÓ DELS RENDIMENTS DEL TREBALL DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS SEGONS EL MODEL DE CONVENI OCDE .....	52
3.1. El concepte de treball dependent i altres relacions laborals .....	53
3.1.1. Una diferenciació entre sector privat i sector públic.....	56
3.1.2. Una diferenciació segons la naturalesa de l'activitat: membres de consells d'administració, artistes, esportistes i estudiants.....	58
3.1.3. Les rendes obtingudes després de la relació laboral .....	61
3.1.4. La delimitació de les rendes obtingudes per un treballador transfronterer durant la relació laboral.....	64
3.1.5. Les rendes en espècie .....	65
3.1.6. Els pagaments efectuats després de la relació laboral .....	66
3.1.7. Les rendes no definides de l'article 21 MC OCDE .....	72
3.2. Les regles de gravamen en el MC OCDE .....	75
3.2.1. La determinació de la residència fiscal.....	75

3.2.2. Les regles de gravamen de les rendes previstes a l'article 15 MC OCDE	77
3.2.3. Les regles d'eliminació de la doble imposició internacional en el MC OCDE	91
3.2.4. Tractament fiscal d'altres rendes no compreses a l'art.15	94
<b>4. EL DRET FISCAL DE LA UNIÓ EUROPEA I EL GRAVAMEN DELS RENDIMENTS DEL TREBALL OBTINGUTS PELS TREBALLADORS FRONTERERS I TRANSFRONTERERS</b>	<b>101</b>
4.1. L'absència d'harmonització europea de la fiscalitat directa	101
4.2. La fiscalitat directa relleva de la competència dels Estats membres	104
4.3. Les diferents discriminacions possibles	108
4.4. El TJUE no censura un tractament fiscal diferent entre residents i no residents.	110
4.5. La Recomanació 94/79/CEE	111
4.6. L'evolució del Dret fiscal en la UE	115
4.7. Evolució de la jurisprudència del TJUE sobre la lliura circulació dels treballadors i la imposició directa	118
<b>CAPÍTOL TERCER - EL GRAVAMEN DELS RENDIMENTS DEL TREBALL OBTINGUTS PELS TREBALLADORS FRONTERERS EN EL CAS HISPANO-FRANCÈS</b>	<b>144</b>
1. QUESTIONS PRÈVIES	144
2. ELS CRITERIS ESPACIAL I TEMPORAL PROPIS A LA NOCIÓ DE TREBALLADOR FRONTERER EN EL CAS HISPANO-FRANCÈS	147
2.1. El criteri espacial	149
2.2. El criteri temporal	155
2.3. Problemes derivats de la falta d'adaptabilitat del CDI a la situació econòmica actual	158
2.4. Avaluació de la correcta aplicació del conveni a la frontera hispanofrancesa.	160
3. LA NORMATIVA FISCAL A ESPANYA	163
3.1. Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques	165
3.1.1. Aspectes bàsics	165
3.1.2. Components i classificació de les rendes obtingudes per un treballador per compte aliè	168
3.1.3. Quantificació de la base imposable general: deduccions i reduccions	189
3.1.4. Tipus aplicables	196
3.2. Llei de l'impost sobre la renda dels no residents	197
3.2.1. Aspectes bàsics	197
3.2.2. Qualificació dels rendiments del treball	198
3.2.3. Les rendes exemptes	202
3.2.4. Quantificació de la base imposable	203

3.2.5. Els tipus aplicables.....	204
3.2.6. Particularitat del gravamen de les pensions .....	205
4. LA NORMATIVA FISCAL A FRANÇA .....	207
4.1. L'IRPP.....	208
4.1.1. Aspectes bàsics .....	208
4.1.2. Components i classificació de les rendes d'un treballador .....	212
4.1.3. Quantificació de la base imposable general: deduccions i reduccions.....	221
4.1.4. Tipus aplicables .....	223
4.2. La imposició dels no residents : particularitats .....	224
4.2.1. Aspectes bàsics .....	224
4.2.2. Qualificació dels rendiments del treball .....	225
4.2.3. Les rendes exemptes .....	225
4.2.4. Quantificació de la base imposable .....	227
4.2.5. Els tipus aplicables.....	227
4.2.6. Particularitat del gravamen de les pensions .....	228
5. ANÀLISI COMPARATIVA DE LES NORMATIVES INTERNES.....	230
5.1 Els punts de similituds entre les dues normatives internes.....	230
5.1.1. Normativa aplicable a l'IRPF .....	230
5.1.2. Normativa aplicable a l'IRNR.....	232
5.2. Els punts de divergències .....	233
5.2.1. Normativa aplicable a l'IRPF .....	233
5.2.2. Normativa aplicable a l'IRNR.....	242
6. LES POLÍTIQUES ESTATALS PER ATREURE NOUS RESIDENTS I AFAVORIR LA INTERNACIONALITZACIÓ DE L'ECONOMIA .....	244
6.1. Les mesures per als nous residents en els dos Estats .....	244
6.1.1. Unes mesures estatals.....	245
6.1.2. La mesura Schumacker.....	250
6.2. Les mesures per als expatriats.....	251
6.2.1. El règim d'excessos en els dos Estats per als residents.....	252
6.2.2. L'exempció 7.p.LIRPF sobre els treballs realitzats a l'estranger pels residents a Espanya.....	252
6.3. El principi de no agreujament a França .....	255
7. POSSIBLES FONTS DE DISCRIMINACIONS .....	255
7.1. Examen sobre la presa en compte de la capacitat econòmica i de la unitat familiar. .....	257
7.2. Discriminació dels treballadors transfronterers pel que fa a les deduccions o incentius fiscals particulars. ....	260
7.3. Examen de les regles d'eliminació de la DII en el CDI hispanofrancès.....	261
7.4. Risc de confusió entre les taxes de fiscalització de la Seguretat social i els impostos .....	263

7.5. Examen del gravamen de les pensions en situacions triangulars.....	265
7.6. Restriccions o mètodes diversos de gravamen en els Estats membres .....	266
7.7. Rendes exemptes a l'IRNR .....	267
7.8 Altres situacions de discriminacions socials .....	268
<b>CONCLUSIONS</b> .....	276
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	284

## SIGLES I ABREVIATURES

AEAT	Agència Estatal d'Administració Tributària
BOE	Butlletí Oficial de l'Estat
BOFIP	<i>Bulletin Officiel des Finances Publiques</i>
Cass.soc	<i>Cour de cassation</i>
CDI	Conveni per evitar la doble imposició
CE	Conseil d'Etat
CGI	Code Général des Impôts
DII	Doble Imposició Internacional
EDI	Eliminació de la DII
ET	Estatut dels treballadors
IRNR	Impost dels no residents
IRPF	Impost sobre la renda de les persones físiques
IRPP	<i>Impôt sur le revenu des personnes physiques</i>
JO	<i>Journal Officiel</i>
MCOCDE	Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic
Rgt.	Reglament
RD	Real Decret
TCE	Tractat de la Comunitat Europea
TFUE	Tractat de Funcionament de la Unió Europea
TJUE	Tribunal de Justícia de la Unió europea

## INTRODUCCIÓ

Una de les principals característiques dels treballadors transfronterers, i que el distingeix d'altres treballadors migrants, és que es tracta d'un treballador per compte aliè que resideix en un Estat i treballa en un altre país. Per tant, aquest treballador té una doble vinculació nacional en funció dels seus llocs de residència i de treball, la qual cosa pot arribar a generar alguns obstacles o desigualtats.

Concretament, la situació presenta una particularitat perquè el treballador transfronterer percep les rendes lligades a la seva ocupació, que generalment són les seves principals fonts de recursos econòmics, en un Estat en el qual no és resident. Com a conseqüència a aquest fet, el de no residir en l'Estat de l'activitat laboral, es poden generar problemes específics, dins l'àmbit fiscals, en els drets laborals o en la protecció sanitària.

El fenomen de treballar i residir en Estats diferents existeix des de fa força temps (per exemple, un dels primers convenis bilaterals per evitar la doble imposició va ser signat entre França i Espanya a l'any 1964). Tanmateix, fenòmens tals com la globalització o l'increment de l'ús de les noves tecnologies, que s'ha accentuat encara més arrel de la crisi sanitària degut a la COVID-19, ha accelerat el desplaçament de treballadors, i molt particularment a les zones frontereres. A França, per exemple, l'evolució del nombre de treballadors transfronterers ha experimentat un augment considerable en els últims anys<sup>1</sup>.

En aquest sentit, l'àmbit d'estudi d'aquest treball es centra en la zona fronterera entre Espanya i França on es centra l'àmbit d'estudi d'aquesta tesi, concentrar-se aquest fenomen en les zones de forta activitat econòmica<sup>2</sup>. Aquests treballadors transfronterers a la frontera hispanofrancesa es concentren principalment en la banda litoral basca i en una menor escala a Catalunya<sup>3</sup>. Cal afegir que en el cas del litoral català la tendència

---

<sup>1</sup> Institut national de la statistique et des études économiques. <https://www.insee.fr/fr/statistiques/4164642>  
Segons aquestes dades, més de 360.000 persones viuen a França i treballen a l'estranger en territoris situats a menys de 25 quilòmetres de la frontera. Ara bé, el nombre de persones de països veïns que venen a treballar a França és menor, al voltant de 10.000 treballadors. (consultat per últim cop el 22/07/2021).

<sup>2</sup> Llibre Blanc de l'Eurodistricte, per a un futur transfronterer: [http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/llibre\\_blanc\\_de\\_leurodistricte.pdf](http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/llibre_blanc_de_leurodistricte.pdf). (consultat per últim cop el 22/07/2021).

<sup>3</sup> La Mission Opérationnelle Transfrontalière. [www.espaces-transfrontaliers.org](http://www.espaces-transfrontaliers.org). (consultat per últim cop el 22/07/2021).



ha canviat: si fa alguns anys la majoria de treballadors transfronterers eren en majoria de residència espanyola, en l'actualitat una major part són de nacionalitat francesa.

Tornant a la definició de treballador transfronterer, cal indicar que aquest concepte varia depenen de si es tracta des d'un punt de vista fiscal, de residència o del dret a rebre determinades prestacions. Així, per exemple, a l'àmbit social, hi ha un concepte clar i existeixen disposicions comunitàries específiques en el camp de la Seguretat Social que defineixen el concepte de treballador transfronterer per determinar en quin Estat membre es pot beneficiar de les prestacions socials<sup>4</sup>. En canvi, no existeix cap disposició comunitària específica en el camp de la fiscalitat dels treballadors transfronterers i la competència la tenen els diferents Estats. Ni la normativa europea o el Dret tributari internacional donen una definició del treballador transfronterer sinó que el darrer només especifica una noció de treballador migrant.

Una altra particularitat del treballador transfronterer resideix en la voluntat d'aquest de no abandonar el seu país de residència per anar a treballar a altre Estat, fet que s'haurà de prendre en consideració per d'examinar els requisits propis a aquesta qualitat. Cal tenir en compte que, com s'ha dit, el Dret europeu preveu que les persones puguin circular lliurement per raons professionals d'un Estat a l'altre sense patir cap discriminació en relació amb la feina, la remuneració i altres condicions de treball (article 45 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea). Per tant, en el nostre cas, aquesta pertinença dels dos Estats, Espanya i França, a la Unió Europea (en endavant, UE) és un bon punt de partida per facilitar la circulació dels treballadors d'un Estat a l'altre. A més Espanya i França també van subscriure l'acord sobre l'espai *Schengen* (1985), aplicable en els dos Estats des de l'any 1995, que pretén eliminar les fronteres internes per permetre la lliure circulació.

També, cal recordar que la noció de ciutadania europea va quedar recollida al Tractat de Maastricht (1992), que reconeix i garanteix un seguit de drets comuns a tots els ciutadans de la Unió Europea. Per la seva part, amb l'entrada en vigor del Tractat de Lisboa (2007), la Carta de Drets Fonamentals de la UE gaudeix de caràcter jurídic vinculant. Entre d'altres drets, hi figura la llibertat de moviment i de residència en qualsevol dels Estats membres, el dret de treballar en igualtat de condicions arreu de la Unió, la protecció diplomàtica o el dret de presentar una reclamació al Parlament o de dirigir-se al Defensor del Poble Europeu. En aquest sentit, el Tribunal de Justícia de la

---

<sup>4</sup> Reglament (CE) 883/2010 del Parlament europeu i del Consell de 29 d'abril de 2004, sobre la coordinació dels sistemes de seguretat social.

Unió Europea (TJUE) és l'òrgan encarregat de vigilar sobre el respecte d'aquests drets per part dels Estats membres i en particular quant a la no vulneració dels principis de no discriminació, en àmbits tals com la fiscalitat directa en relació amb els treballadors transfronterers.

També, respecte a aquesta temàtica, s'han de tenir en consideració les Recomanacions de la Comissió Europea, que encara que són actes no vinculants, es solen publicar en el Diari Oficial de la Unió Europea, i que proporcionen un incentiu perquè els Estats membres adoptin un comportament específic. Tanmateix, el TJUE reconeix la importància de les recomanacions i considera que els tribunals nacionals les han de tenir en compte.

Com hem dit, la crisi sanitària actual derivada de la COVID-19 també ha demostrat que calen moltes adaptacions a la nova realitat, per exemple, en relació amb la regulació del teletreball. En aquest sentit, la manca d'harmonització del concepte ha hagut de recórrer a acords bilaterals sobre el manteniment o no de les derogacions fiscals propis al treballadors transfronterers. En efecte, tots els Estats fronterers busquen promoure l'ús del teletreball però aquesta solució de treball a l'Estat de residència pot tenir molts efectes en funció de l'Estat de l'ocupació com una possible pèrdua de la condició de treballador transfronterer i de canvi d'impostos al país de residència. Per això els Estats han hagut de prendre posicions sobre el manteniment o no de l'estatut en el context de la pandèmia COVID-19. Per exemple, es van concloure acords amistosos entre França amb Alemanya, Bèlgica i Suïssa perquè aquests treballadors transfronterers que resideixen i treballen a zones frontereres puguin continuar sent beneficiats dels règims específics encara que se'ls exigeix romandre a casa durant la crisi sanitària<sup>5</sup>.

La present tesi doctoral té per objecte l'anàlisi de les regles de fiscalitat directa aplicables als treballadors fronterers a la zona fronterera hispanofrancesa durant i després de la seva relació laboral. La qüestió central doncs serà estudiar en quina mesura poden existir algunes desigualtats entre aquests treballadors transfronterers i els residents fiscals d'un Estat i en concret, si pateixen possibles discriminacions com a conseqüència a la seva situació de transfronterer. El problema esdevé en conèixer quin Estat té la potestat de gravar les rendes i quina serà la presa en consideració de la situació

---

<sup>5</sup> Ministère de l'Economie, des Finances et de la Relance.  
[https://minefi.hosting.augure.com/Augure\\_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=FD630F92-59C8-49F2-A831-E538993755E2&filename=102%20-%20CP%20accords%20fiscalit%C3%A9%20travailleurs%20frontaliers%20et%20transfrontaliers%20covid-19.pdf](https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=FD630F92-59C8-49F2-A831-E538993755E2&filename=102%20-%20CP%20accords%20fiscalit%C3%A9%20travailleurs%20frontaliers%20et%20transfrontaliers%20covid-19.pdf) (data de consulta 22/07/2021).

personal del contribuent a l'hora de determinar l'impost i si existeix algun risc de doble imposició de les rendes durant la relació laboral.

Els Estats membres tenen la competència en matèria d'imposició directa i cada Estat decideix les regles a aplicar, per exemple, per determinar la base imposable i el tipus impositiu. Així, a l'Estat de residència, el contribuent tributa per la seva renda mundial, amb independència que els ingressos vinguin de fonts nacionals o estrangeres, segons un criteri de subjecció personal. Ara bé, els Estats també tenen competència per definir com gravar les rendes obtingudes en el territori per un contribuent no resident, segons un criteri territorial. Per evitar aquests riscos de doble imposició o de falta d'imposició, els Estats adopten convenis bilaterals de no doble imposició que permeten determinar les modalitats de repartiment de l'impost entre els Estats i identificar quin Estat ha de prendre en consideració de la capacitat econòmica del contribuent. Aquests convenis també determinen les regles d'eliminació de la doble imposició internacional aplicables.

El primer capítol d'aquest treball es dedica a determinar les nocions de treballador migrant, de treballador transfronterer i de treballador fronterer, tant a nivell comunitari com a nivell dels diferents convenis, que França i Espanya apliquen amb els seus altres països fronterers. Val a dir, que Espanya i França van firmar un CDI a l'any 1964 (actualitzat el 1995), segons el Model de Conveni de la OCDE (en endavant, MCOCDE).

En el segon capítol, s'estudien les regles de tributació dels treballadors transfronterers en el context internacional. D'una banda, davant de la internacionalització creixent de l'economia, els CDI representen un peça bàsica en la regulació de les relacions tributàries internacionals i en particular perquè determinen, per cada categoria de rendes i segons la seva pròpia classificació, el repartiment de la potestat tributària entre els Estats implicats. Per tant, una de les circumstàncies que incideixen significativament en el bon funcionament de les regles de distribució del poder impositiu prové del fet que els Estats que han d'aplicar-les convergeixin en la interpretació de les normes. Per l'altra banda, el Dret europeu procura pels treballadors transfronterers al garantir el respecte dels acords europeus, i en particular, el fet de poder circular lliurement per raons professionals d'un Estat cap a un altre sense patir cap discriminació..

El tercer capítol es dedica a la tributació dels treballadors transfronterers a la frontera hispanofrancesa. D'una banda, es durà a terme una revisió dels diferents convenis bilaterals per evitar la doble imposició signats per França o Espanya per tal d'examinar les particularitats en relació amb la definició d'un treballador transfronterer. Per l'altra,

s'estudiaran les similituds i divergències entre les normatives internes dels dos Estats, amb l'objectiu de comparar les regles aplicables en cadascuna de les normatives tributàries respecte diferents nocions tributàries.

Finalment, es durà a terme un estudi de les mesures estatals vigents en els Estats per atreure nous residents i afavorir la internacionalització de l'economia amb la finalitat de verificar la seva adequació al Dret europeu i sobre el respecte del principi de no discriminació. Aquest capítol posarà de relleu les principals fonts de discriminació en l'aplicació del conveni bilateral per evitar la doble imposició en relació a les rendes del treballador transfronterer, per determinar l'adequació o no d'aquestes regles de tributació quant al respecte dels principis de no discriminació i de lliure circulació dels treballadors en el marc de la Unió Europea.

# CAPÍTOL PRIMER - EL TREBALLADOR TRANSFRONTERER: CONCEPTE I DELIMITACIÓ

## 1. QÜESTIONS PRÈVIES

Abans d'estudiar quin és el tractament fiscal de les rendes obtingudes pels treballadors transfronterers, és essencial determinar què s'entén per *treballador transfronterer*. En una primera aproximació, ens trobem amb una noció que, com veurem, cal diferenciar de la noció de treballador migrant a la que fa referència les Convencions N° C097 (signada a Ginebra el 01.07.1949) i la N° 143 (signada a Ginebra el 24.06.1975)<sup>6</sup> de l'Organització Internacional del Treball (en endavant, OIT) i la Convenció Europea sobre l'estatut jurídic dels treballadors migrants del Consell d'Europa, signada a Estrasburg el 24 de novembre de 1971 i que va entrar en vigor el 01 de maig de 1983<sup>7</sup>.

Concretament, el text de la Convenció N° C097 i de la Convenció N° 143 de l'OIT defineix el treballador migrant com tota persona que emigra d'un país cap a un altre per tal d'ocupar un lloc de treball per compte aliè. Per la seva part, l'art. 1 de la Convenció europea sobre l'estatut jurídic dels treballadors migrants defineix el treballador migrant com aquell nacional d'un Estat contractant que ha estat autoritzat per un altre Estat contractant a residir en el seu territori per tal de desenvolupar un treball remunerat. En aquestes dues definicions, es percep una similitud en el fet que el migrant canvia de lloc de residència en relació amb un motiu professional.

Ara bé, tant l'articulat de les Convencions de l'OIT com a l'articulat de la Convenció Europea s'especifica que la noció de treballador migrant tal com es defineix en les seves normatives no s'aplica, entre d'altres supòsits específics, als treballadors fronterers. De les definicions de l'OIT i de la Convenció europea sobre l'estatut jurídic dels treballadors migrants es desprèn, doncs, l'existència de dues categories diferenciades: el treballador migrant que canvia el seu lloc de residència per motius laborals i el treballador fronterer que no es defineix clarament i que sembla tenir una situació particular donada la seva posició geogràfica que li permet residir i treballar en dos Estats diferents.

---

<sup>6</sup> El primer text internacional sobre el tema de la migració és la Convenció N° C097 de l'OIT que va entrar en vigor al 1952 per facilitar el desplaçament de la mà d'obra europea cap a d'altres parts del món després de la guerra. Al 1975, la Convenció n°143 va permetre afegir disposicions per lluitar contra les migracions il·legals i promoure la igualtat homes-dones.

<sup>7</sup> Aquest instrument jurídic es va adoptar per l'Assemblea dels Estats membres del Consell de l'Europa en relació amb la situació jurídica dels seus ciutadans.

En l'àmbit de la Unió Europea, el Dret laboral fa algunes aportacions al concepte de treballador transfronterer. En aquest sentit, l'art. 1.b) del Reglament (CE) nº 1408/71 del Consell, de 14 de juny de 1971<sup>8</sup>, relatiu a l'aplicació dels règims de la seguretat social als treballadors per compte aliè, als treballadors per compte propi i els membres de les seva família que es desplacen dins de la Comunitat Europea definia al treballador fronterer assenyalant que aquesta expressió:

*“designa a todo trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia que ejerza su actividad profesional en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro, al que regresa en principio cada día o al menos una vez por semana; sin embargo, el trabajador fronterizo que esté destacado por la empresa de la que depende normalmente, o que preste sus servicios en el territorio del mismo Estado miembro o de otro Estado miembro, conservará la condición de trabajador fronterizo durante un tiempo que no excederá de cuatro meses, aun cuando durante su estancia como destacado no pueda regresar cada día o al menos una vez por semana, al lugar de su residencia”.*

Per la seva part, l'art. 1.f del vigent Reglament (CE) nº 883/2004 del Parlament Europeu i del Consell de 29 d'abril de 2004, sobre la coordinació dels sistemes de seguretat social, defineix el treballador fronterer com:

*“toda persona que realice una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro y resida en otro Estado miembro al que regrese normalmente a diario o al menos una vez por semana”.*

En l'àmbit del Dret europeu del treball, existeix, doncs, una noció de treballador fronterer que es pot qualificar com a bastant àmplia, donat que inclou tant als treballadors per compte d'altri com als treballadors per compte propi i només exigeix una regularitat de retorn a l'Estat de residència d'un cop per setmana. Cal remarcar que aquesta definició només té vigència en l'àmbit laboral i que es diferent a l'existent a l'àmbit fiscal<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Diari Oficial L149, de 5 de juliol de 1971. Val a dir que aquest Reglament va ser derogat pel Reglament 883/2004, de 17 de maig de 2004 (Diari Oficial de la UE, L183/13).

<sup>9</sup> En aquest sentit, l'observació 1.1.1 del *“Dictamen del Comité de las Regiones sobre Trabajadores transfronterizos- Balance de la situación tras diez años de mercado interior: problemas y perspectivas”* conclou que no existeix cap definició de la noció de treballador transfronterer amb una validesa general que

Així, el professor MERINO JARA posa de manifest que tot i que s'han produït algunes iniciatives, no existeix una definició de treballador transfronterer en l'àmbit del Dret fiscal de la Unió Europea llevat que: “(...) *la libre circulación constituya un derecho fundamental para los trabajadores y sus familias; aunque la Unión Europea conceda una gran importancia a la promoción de la movilidad de los trabajadores, especialmente en las regiones fronterizas; y, aunque dicha libertad fundamental se ve obstaculizada por determinadas disposiciones fiscales de los Estados miembros*”<sup>10</sup>. Aquesta absència de definició de la noció de treballador transfronterer ha estat objecte de crítica per part d'una part de la doctrina que demanen una millora de l'harmonització fiscal per al treballador fronterer. En aquest sentit, VILLAVERDE GÓMEZ i DUARDO SÁNCHEZ afirmen que “*en nuestra opinión, ante la imposibilidad de llegar a acuerdos para elaborar una normativa armonizada en esta materia, sería conveniente la elaboración de un Modelo de Convenio en la Unión Europea, que establezca reglas claras y uniformes para dar respuesta a estas situaciones*”<sup>11</sup>.

Per tant, en l'àmbit fiscal, només es podrà percebre una clarificació del concepte en els convenis que els diferents Estats han realitzat entre si mateixos per evitar la doble imposició en matèria de renda i patrimoni, de forma bilateral o multilateral.

La gran majoria d'aquests acords s'inspiren bàsicament en el Model de conveni de les Nacions Unides sobre les dobles imposicions entre països desenvolupats o en desenvolupament<sup>12</sup> i en el Model de Conveni de l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic<sup>13</sup> (en endavant, MCOCDE). Aquests convenis són tractats firmats entre nacions sobiranistes d'acord amb l'article 2 del Conveni de Viena sobre el Dret dels Tractats de 1969 i confereixen drets i obligacions als Estats contractants.

---

tingui en compte els aspectes fiscals i socials. (Dirección General de estudios; documento de trabajo. Serie de Asuntos Sociales - W 16A - Parlament europeu. 05/97. Pàg.2.)

<sup>10</sup> MERINO JARA, I., “El régimen fiscal de los trabajadores transfronterizos: problemas actuales en la legislación interna y los CDIs españoles”, a Merino Jara (Director) y Vázquez del Rey Villanueva, A. (Coordinador): *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Documentos de Trabajo núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 95.

<sup>11</sup> VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.; DUARDO SÁNCHEZ, A.: “Trabajadores fronterizos y transfronterizos tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”. *Quincena fiscal*, No. 1-2, 2011. p.106.

<sup>12</sup> Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, Modèle de Convention de Double Imposition des Nations Unies entre Pays Développés et Pays en Développement (New-York : Nations Unies, 2011). [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN\\_Model2011\\_UpdateFr.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf) (consultat per última vegada el 13/01/2020)

<sup>13</sup> Organisation de Coopération et de Développement Economiques, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, OCDE, 2017.

<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-20745427.htm> (consultat per última vegada el 28/05/2020).

En relació amb la noció de treball fronterer, l'article 15 del Model de *Conveni per evitar la doble imposició en matèria de renda i patrimoni de l'OCDE* relatiu a la imposició de la renda obtinguda pels treballadors dependents tampoc preveu cap disposició específica que faci referència al gravamen de la renda obtinguda pels treballadors transfronterers<sup>14</sup>.

Aquesta absència de definició és una voluntat de l'OCDE que, davant les especificitats pròpies de cada espai fronterer, no ha volgut preveure una clàusula general en el MC OCDE i que als *Comentaris* a aquest article s'indica, expressament, que “es preferible que los Estados afectados resuelvan directamente los problemas que resulten de las condiciones locales”<sup>15</sup>.

És per aquest motiu que la referència al gravamen dels treballadors transfronterers es trobarà en els convenis bilaterals per a evitar la doble imposició en matèria de renda i patrimoni que els Estats signin, en el seu cas, amb els seus Estats limítrofes. En aquests convenis es preveu que els rendiments del treball obtinguts pels treballadors fronterers tributin bé al seu Estat de residència, bé a l'Estat en el que es realitzi el treball o bé a ambdós Estats.

Com s'acaba d'indicar, es poden diferenciar dues situacions referents a la mobilitat d'un treballador: la primera, quan el treballador deixa el seu Estat per residir i treballar en un altre i la segona, quan el treballador resideix i treballa en dos Estats diferents i té doncs una doble vinculació nacional, si bé la normativa europea no fa cap diferenciació entre el concepte de migrant i el concepte fronterer.

---

<sup>14</sup> Art. 15 del MCOCDE:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras retribuciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo solo pueden gravarse en ese Estado, a no ser que el empleo se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el empleo se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden gravarse en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo desarrollado en el otro Estado contratante, se gravarán únicamente en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. A pesar de las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por un empleo desarrollado a bordo de un buque o aeronave explotados en el tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación en aguas interiores, pueden gravarse en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa”.

<sup>15</sup> MERINO JARA, I., 2018, *op. cit.*, p. 98.



A partir d'ara doncs, utilitzarem tres nocions diferenciades de treballador:

- El treballador migrant que emigra a un altre Estat.
- El treballador fronterer que resideix i treballa en dos Estats diferents però que no compleix amb els requisits fiscals enunciats en els diferents acords bilaterals.
- El treballador transfronterer per designar una categoria dels fronterers més restrictiva d'acord amb els requisits enunciats en els diferents acords bilaterals.

En el marc tributari europeu, ens trobem davant d'un problema degut a l'absència de definició harmonitzada i la necessitat de referir-se als convenis de no doble imposició firmats entre els Estats. En efecte, el TJUE, òrgan superior que interpreta la legislació europea per garantir una aplicació uniforme entre els Estats de la UE, ha afirmat que els Estats tenen la potestat per definir els requisits d'un treballador fronterer. És per això, que podem afirmar que els criteris no són generalitzats ni uniformes perquè n'hi ha que atenen a criteris locals, fet que provoca una possible distorsió de les decisions del TJUE segons les zones geogràfiques. A més a més, també els requisits fiscals poden tenir realitats diferents dels enunciats en la normativa social europea sobre els treballadors fronterers i provocar possibles discriminacions.

Aquests convenis poden preveure disposicions particulars sobre treballadors transfronterers encara que, com veurem més endavant, tal situació no es practica de manera sistemàtica.

Per la seva banda, i en relació amb el tema objecte d'estudi, el Dret Tributari internacional té com a objectius, no només evitar la doble imposició internacional, sinó també evitar l'elusió del pagament dels impostos regulant les situacions en què pot resultar d'aplicació l'ordenament tributari de dos o més Estats.

Aquesta situació existeix quan la persona que realitza el fet gravat és resident d'un Estat diferent d'aquell en què s'obté la renda, o en el qual està situat el bé objecte de gravamen, és a dir quan els punts de connexió no estan tots situats en un mateix Estat<sup>16</sup>.

En l'article 15 MC OCDE, per exemple, s'estableix com a regla general que el gravamen de les rendes del treball que depenen de l'Estat de la residència del treballador, tot i que també l'Estat de l'activitat podrà gravar les rendes del treball quan concorrin

---

<sup>16</sup> Fonamentalment, els punts de connexió que escullen els Estats per delimitar l'impost són la residència, el lloc d'obtenció de la renda i el lloc de situació dels béns.

determinades circumstàncies. A més, el fet que un Estat ajusti les seves regles d'acord amb el Model, no implica necessàriament una interpretació coincident.

En l'àmbit dels treballadors transfronterers, com que es tracta de mobilitat professional que implica a dos Estats, i com que cadascun d'entre ells aplica els seus propis punts de connexió, hi pot haver una discordança que obliga a fixar una regla de repartiment de l'impost, a través, per exemple, de la signatura un conveni bilateral. L'objectiu d'aquest conveni és assignar a un dels Estats, bé una competència exclusiva, bé un repartiment de la recaptació, o bé al menys obligar a un Estat a corregir la doble imposició reduint el seu propi impost en relació amb al tribut pagat a l'altre Estat<sup>17</sup>.

En un altre ordre de coses, és necessari també explicar que els convenis per evitar la doble imposició poden ser multilaterals, encara que aquesta situació és poc freqüent. Com a exemple, es pot citar el Conveni Nòrdic sobre la renda i el patrimoni, conclòs el 1983 entre Dinamarca, Finlàndia, Islàndia, Noruega i Suècia, i que ha estat objecte de revisions posteriors. També hi va haver un conveni multilateral entre els membres de l'antic Pacte Andino, que afectava Bolívia, Colòmbia, Equador, Perú i Veneçuela, però que ha estat substituït per la Decisió 578 de la Comissió de la Comunitat Andina. Finalment, el Conveni Multilateral d'Assistència Administrativa Mútua en matèria fiscal, redactat pel Consell d'Europa sobre la base d'un primer esborrany de l'OCDE, que va entrar en vigor l'1 d'abril de 1995, és una altra mostra, encara només tracta els canvis d'informació entre països.

Per tant, podem dir que la majoria dels convenis són bilaterals i actualment existeix una xarxa mundial de 3000 Convenis que es poden classificar segons diferents models: el Model de Conveni per eliminar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal de l'OCDE (MC OCDE), el model de l'ONU (MC ONU) i, en menor mesura, el de la Comunitat Andina.

El Model de l'OCDE en matèria de renda i patrimoni és el més antic, ja que el primer projecte es va publicar al 1963. Aquest model s'actualitza regularment des de 1991, data a la qual el Comitè dels assumptes fiscals de l'OCDE va adoptar el concepte de Model de Conveni dinàmic, és a dir amb la possibilitat de modificacions periòdiques. La seva darrera actualització data de 2017<sup>18</sup> i, gràcies als diferents treballs de l'OCDE, els

---

<sup>17</sup> FALCÓN y TELLA, R., PULIDO GUERRA: *Derecho fiscal internacional*, Ed. Martial Pons. Madrid, 2013.

<sup>18</sup> L'actualització de 2017 va ser aprovada per la Comissió d'Afers Tributaris el 28 de setembre de 2017 i pel Consell de l'OCDE el 21 de novembre de 2017.

diferents convenis, en el seu conjunt, resulten més uniformes que abans. També l'OCDE redacta comentaris que tenen una gran rellevància per interpretar i aplicar els diferents continguts tot i que no siguin vinculants. De fet, serveixen per evitar les possibles divergències d'interpretació entre els Estats parts del conveni.

Per la seva banda, el Model de l'ONU<sup>19</sup> que data de 1980, i que es va revisar al 2017 a partir de la revisió del MC OCDE, té com a objectiu evitar que les empreses intentin erosionar la seva base imposable, i per tant, la transferència de beneficis. Val a dir també, que aquest model de l'ONU atorga més importància al criteri de la font i sembla necessari estudiar la seva posició en relació amb el tractament de les rendes del treballador transfronterer.

Els Models de Conveni de l'OCDE i de l'ONU són els més estesos entre tots els països. Aquests són freqüentment utilitzats com prototips o guies per redactar els convenis bilaterals per eliminar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal entre els Estats.

No obstant això, determinats països es refereixen al seu propi conveni. Aquest és el cas dels Estats Units d'Amèrica que té el seu propi Model de Conveni que serveix de referència per als diferents convenis bilaterals al territori. També, com hem dit, existeix el Model de la de la Comunitat Andina que integra cinc països sud-americans, Bolívia, Colòmbia, Xile Equador i Perú.

Els Models de Conveni varien entre ells però les seves bases, finalitats, interessos i propòsits sí que són els mateixos. Tots ells es basen en una sèrie de principis comuns i essencials: el principi de reciprocitat en l'intercanvi d'informació i en l'assistència mútua, que es basa en la idea d'un intercanvi d'informació entre les Administracions tributàries dels Estats contractants; el principi de procediment amistós, que estableix que qualsevol resident d'aquests Estats pot instar un acord amistós interestatal quan consideri que qualsevol dels Estats contractants ha adoptat una mesura que impliqui una aplicació indeguda del conveni; el principi de no discriminació, que per mitjà de la signatura del conveni o acord bilateral, els Estats part s'obliguen a donar un tracte anàleg als residents fiscals en cada un dels Estats, amb independència de la seva nacionalitat<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.  
[https://digitallibrary.un.org/record/448411/files/ST\\_ESA\\_PAD\\_SER.E\\_21-FR.pdf](https://digitallibrary.un.org/record/448411/files/ST_ESA_PAD_SER.E_21-FR.pdf). (consultat per última vegada el 13/01/2020).

<sup>20</sup> PEDROSA, J. Actualidad Jurídica Iberoamericana, núm. 3, agosto 2015, pp. 701-716.

Per fer una comparació entre el MC OCDE i el MC ONU, es pot observar una certa similitud en els diferents articles tot i que sí que podem percebre algunes diferències en els títols que pot ser interessant a l'hora de delimitar alguns conceptes confusos com el de treballador per compte aliè o per compte propi. Per exemple, l'article 14 del MC OCDE que es denominava "rendes del treball independent" va ser suprimit el 29 d'abril de 2000, mentre que en el MC ONU sí que segueix present sota el nom "Serveis personals per compte propi". L'enunciat de la resta dels articles com a norma general és bastant similar però, per exemple, es poden entreveure alguns matisos als articles 15 i 16, als quals el MC OCDE els atorga el títol respectivament de "Renda del treball dependent" i "Remuneracions en qualitat de conseller ", mentre que el MC ONU els nomena com "Serveis personals per compte d'altri" i "Remuneracions dels membres de les juntes directives i dels directius d'alt nivell".

En l'actualitat, la UE compta amb 27 Estats però la seva construcció és contínua des del Tractat de Roma el 1957 amb una entrada progressiva dels diferents Estats que en formen part i la recent sortida del Regne Unit. En aquest punt, és important assenyalar que no existeix cap correlació entre l'entrada dels Estats a Europa, els quals mantenen entre si especials relacions econòmiques i polítiques de cooperació i integració, i la signatura dels convenis bilaterals de no doble imposició. Aquests es van realitzar en la majoria dels casos abans de l'entrada de l'Estat part en la UE i no es van revisar segons el que preveu la normativa europea.

Aquesta realitat significa que les diferents decisions preses en els acords bilaterals i en particular en relació amb l'objectiu del treball no es troben harmonitzades a nivell europeu, la qual cosa pot arribar a generar conflictes, tot i que aquest risc es minimitza donat que tots els convenis signats pels Estats europeus segueixen el MCOCDE.

## **2. LA REGULACIÓ DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS A EUROPA**

En primer lloc, val a dir que només una minoria dels convenis signats entre un Estat europeu i un territori veí comporten una clàusula pròpia sobre els treballadors transfronterers (en concret, un 22%)<sup>21</sup>.

---

<http://idibe.org/wp-content/uploads/2013/09/39.-Carlos-Pedrosa.pdf>. (consultat per última vegada el 02/11/2021).

<sup>21</sup> Existeixen 77 CDI conclusos entre els diferents Estats europeus i els seus territoris fronterers terrestres i només 17 d'ells contenen clàusules específiques sobre treballadors transfronterers. En concret, els CDI

Els Estats que preveuen disposicions particulars es situen a l'Europa de l'oest o del Nord i s'observa que cap dels nous Estats europeus des de 2004 han introduït cap clàusula particular a la situació dels treballadors transfronterers. Finalment, cal indicar que tots els Estats havien subscrit el conveni de doble imposició abans de la seva entrada a la UE i que aquests no van ser objecte d'una revisió en aquest motiu. De fet, observem una dicotomia entre el fet de subscriure un conveni i els seus components i l'adhesió o no de l'Estat en la UE, la qual cosa posa de manifest la qüestió de la correcta aplicació dels Tractats.

A més sembla important destacar que existeix un exemple de conveni multilateral relatiu a la doble imposició, "el Pacte Nòrdic"<sup>22</sup>, que des de 1983 va reemplaçar els convenis bilaterals existents entre Finlàndia, Suècia, Dinamarca, Islàndia i Noruega amb l'objectiu de realitzar un procés d'harmonització. Aquest Pacte es basa en l'acord model de l'OCDE, tot i que conté algunes diferències formals i materials. Convé, no obstant, precisar que el sistema de convergència dels sistemes fiscals dels països nòrdics és particularment avançat però, per mantenir la seva eficàcia, sovint s'ha de modificar per protocols<sup>23</sup>. Aquest Pacte conté disposicions particulars als treballadors transfronterers que es situen a les fronteres entre Finlàndia, Suècia i Noruega.

Per tant, donada la bilateralitat dels convenis i l'absència de noció internacional, les disposicions pròpies als treballadors transfronterers són diverses, tant en l'àmbit dels requisits propis a la qualitat de treballador transfronterer, com en l'àmbit de les regles fiscals aplicables entre els Estats implicats<sup>24</sup>.

En efecte, mentre que el repartiment dels drets d'imposició respecte els treballadors migrants és relativament similar en virtut dels convenis fiscals existents, la tributació dels treballadors que creuen la frontera de manera regular varia considerablement<sup>25</sup>.

---

entre Alemanya-Àustria; Alemanya-Bèlgica; Alemanya-França; Alemanya-Països Baixos; Alemanya-Polònia; Alemanya-Suïssa; Àustria-Itàlia; Àustria-Lichtenstein; Bèlgica-França; Espanya-França; Espanya-Portugal; Finlàndia-Noruega; Finlàndia-Suècia; França-Itàlia; França-Suïssa; i Suècia-Noruega.

<sup>22</sup> Nordiska skatteavtalet (convention nordique), firmada a Helsinki el 22 de març de 1983.

<sup>23</sup> Comisión Europea. Taxation and Customs Union.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/eclawtaxtreaties\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/eclawtaxtreaties_fr.pdf)  
(consultat per última vegada el 13/01/2020).

<sup>24</sup> En l'àmbit de la potestat tributària entre els Estats membres implicats en el CDI, les rendes poden ser gravades en els dos Estats amb l'aplicació d'una regla d'eliminació de la doble imposició internacional o només en un sol Estat. En aquest àmbit s'assenyala que cap regla no garanteix els treballadors transfronterers de beneficiar del règim fiscal el més favorable d'entre els Estats membres en qüestió.

<sup>25</sup> SEC(2001)1681. pàg.309.

Els criteris propis a la condició de treballador transfronterer, i d'acord amb l'estudi dels diferents convenis bilaterals que impliquen a algun Estat europeu i que comporten disposicions específiques sobre aquesta qualitat, poden ser de caire espacial (estan vinculats a nocions geogràfiques com el fet de residir i treballar de part i d'altra d'una zona transfronterera més o menys delimitada), o també de caire temporal ( fixen condicions relatives a la freqüència que el treballador ha de retornar al seu Estat de residència per tal que siguin aplicables regles especials.

En síntesi d'aquest estudi, es pot afirmar, al meu parer, en primer lloc, que la totalitat dels convenis només entenen una regla especial d'imposició per als treballadors transfronterers respecte als treballadors dependents contemplats a l'article 15 MC OCDE, el qual s'aplica a les rendes del treball dependent tot i que exclou forces categories de treballadors per compte aliè, com, per exemple, els del sector públic els que treballen per compte propi.

### **2.1. La noció de treball per compte aliè**

Per començar aquest apartat, cal indicar que la figura del treballador per compte aliè no gaudeix d'un apartat específic de regulació al MC ODCE, més enllà de l'article 15 on es poden trobar disposicions específiques sobre els treballadors transfronterers, i alguns articles que fan referència, per exemple, a artistes i esportistes, als funcionaris o als estudiants i professors. Per tant, una primera qüestió que es planteja és de saber quina pot ser la delimitació del concepte de treballador per compte aliè i si hi ha una unitat d'interpretació.

La divisió entre treball per compte aliè i treball per compte propi existeix en tots els Estats europeus. De manera esquemàtica, el treball per compte aliè es regula pel Dret laboral i el treball per compte propi es regula pel Dret mercantil i del Dret comercial<sup>26</sup>. Tanmateix, sorgeixen dues dificultats principals: quan els treballadors per compte propi tenen una relació de dependència econòmica amb un client principal tot mantenint una independència jurídica i quan una mateixa persona treballa per compte aliè i també per compte propi.

---

<sup>26</sup>Mazuyer, E. "*Les mutations des droits du travail sous influence européenne*". Revue de la régulation [En ligne], 13 | 1er semestre / Spring 2013. <https://regulation.revues.org/10117>. (consultat per última vegada el 13/01/2020).

En aquest sentit, és important analitzar les peculiaritats de la frontera hispanofrancesa, comparant les normatives francesa i espanyola. Així, i en relació amb les fonts del dret, podem afirmar que a França la definició de treballador per compte aliè prové de la jurisprudència i a Espanya la definició és de caire normatiu.

En efecte, el Codi del Treball francès no estableix cap definició legal del treballador per compte aliè ni cap definició legal del contracte de treball<sup>27</sup>. En aquest sentit, també s'ha s'assenyala que és molt difícil de caracteritzar un contracte de treball ja que aquest es pot concloure sense cap forma escrita. Per delimitar la noció de treballador per compte aliè, la única font del Dret és la jurisprudència i la doctrina que han definit el contracte de treball com "el conveni pel qual una persona es compromet a portar la seva activitat a la disposició d'una altra, sota la subordinació de la qual es col·loca, a canvi d'una remuneració"<sup>28</sup>. En relació amb els tres requisits propis a l'existència d'un contracte de treball que són l'existència d'una prestació, d'una remuneració a canvi d'aquesta i d'un lligam de subordinació, només aquest darrer criteri permet fer una diferenciació entre un contracte de treball i un altre tipus de contracte d'activitat retribuïda.

La jurisprudència francesa ha evolucionat i ha fet algunes precisions sobre aquesta noció, com, per exemple, que el treball en un servei organitzat pot constituir un indicatiu de lligam de subordinació quan l'ocupador determina unilateralment les condicions d'execució de la feina<sup>29</sup>. En aquesta sentència, es serveixen, d'una banda, de la noció de lligam de subordinació que es caracteritza per l'execució de treballs sota l'autoritat d'un ocupador que té el poder de donar ordres i directrius, controlar-ne l'execució i sancionar les infraccions del seu subordinat i, per l'altra banda, el tribunal reconeix que el treball dins d'un servei organitzat pot constituir una indicació de la relació de subordinació quan l'empresari determina unilateralment les condicions de realització del treball.

A l'any 2009, sobre un litigi sobre l'existència o no d'una relació laboral per compte aliè, *la Cour de Cassation* va declarar que s'ha de demostrar o no l'existència d'un lligam de subordinació<sup>30</sup>. En aquesta sentència, el tribunal anul·la una decisió judicial de la *Cour d'appel*. En primer lloc, reitera que la relació de subordinació es caracteritza per l'execució de treballs sota l'autoritat d'un ocupador que té el poder de donar ordres i

---

<sup>27</sup> Lamy, social. Ed.2015 - apartat 220.

<sup>28</sup> CAMERLYNCK, G.H.: Le contrat de travail. Dalloz. Paris, 1982.

<sup>29</sup> Jurisprudència constant des de la sentència Cass.soc.13.11.1996, n°94-13.187.

<sup>30</sup> Cour de Cassation, 12.2.2009, n° 07-21.790.

directrius, controlar-ne l'execució i sancionar les infraccions del seu subordinat. En segon lloc, afirma que en l'absència d'inscripció al registre d'agents comercials i afiliació al règim de treballadors autònoms, no es pot aplicar als empleats l'estatus d'agent comercial perquè només poden tenir la condició de treballador per compte aliè, i per tant, afirma que la *Cour d'appel* no va provar l'existència d'un vincle de subordinació entre els interessats i l'empresa. També, en una sentència de 2015, va concloure que no pot haver-hi cap activitat de treball per compte aliè sense un lligam de subordinació<sup>31</sup>. En aquesta sentència, el tribunal anul·la la decisió judicial precedent perquè considera, que tot i que efectivament s'ha celebrat un contracte de treball entre les parts i s'ha pagat una remuneració, queda per determinar si hi havia una relació de subordinació entre les parts.

A Espanya, segons la definició legal en la Llei de l'Estatut dels Treballadors, s'estableix el concepte de treballador per compte aliè. En concret, s'afirma que: "*la present Llei serà d'aplicació als treballadors que voluntàriament prestin els seus serveis retribuïts per compte aliè i dintre de l'àmbit d'organització i direcció d'una altra persona, física o jurídica, denominada ocupador o empresari*"<sup>32</sup>.

Contràriament a la pràctica en la majoria dels Estats membres<sup>33</sup>, la Direcció General de Tributs (en endavant, DGT) determina la qualitat del treballador per compte aliè a partir de la definició de l'activitat per compte propi descrita als articles 79.1 i 80.1 de la Llei 39/1988<sup>34</sup>. En diferents consultes, aquesta definició primer li va permetre distingir la qualitat de compte propi i, per oposició, de compte aliè d'un treballador<sup>35</sup>:

*"De todo lo anterior resulta que quien preste servicios profesionales de técnico de turismo en calidad de trabajador por cuenta ajena, no ejerce una actividad económica a efectos del impuesto, ya que el mismo no realiza la ordenación de recursos humanos y/o elementos de producción por cuenta propia, que es lo que lleva a caracterizar de económica a la actividad ejercida y la sujeta a tributación" (extracte de la consulta DGT 0856-01)"*

---

<sup>31</sup> Sentència del *Tribunal de Cassation*, de 9 de desembre de 2015, n° 14-20756.

<sup>32</sup> Article 1.1.RD 2/2015, de 23 d'octubre, pel que s'aprova el Text refós de la Llei de l'Estatut dels Treballadors.

<sup>33</sup> Mazuyer, E. Les mutations des droits du travail sous influence européenne . *Revue de la régulation* (En ligne), 13 | 1er semestre / Spring 2013 a <https://regulation.revues.org/10117> (consultat per última vegada el 13/01/2020).

<sup>34</sup> Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes locals.

<sup>35</sup> DGT, consulta 0856-01, de 03/05/2001; consulta 1203-04, de 12/05/2004; consulta 0193-04, de 14/10/2004.



Segons l'article 80.1 de la Llei 39/1988, es considera que una activitat s'exerceix amb caràcter empresarial, professional o artístic, quan suposi l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. També, la DGT en la seva consulta V0193-04, estipula que qui presti serveis professionals d'ensenyament en qualitat de treballador per compte aliè no exerceix una activitat econòmica a l'efecte de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, ja que ell mateix no realitza l'ordenació de recursos humans i / o elements de producció per compte propi, que és el que porta a caracteritzar de econòmica a l'activitat exercida i determina la realització del fet imposable.

Per concloure, malgrat tractar-se de fonts del dret diferent, existeix una certa similitud entre els dos Estats pel que fa a la noció de treballador per compte aliè amb la utilització de la noció de lligam de subordinació com element distintiu, com a criteri de fet i no de forma. En efecte, només aquesta noció de subordinació permet fer una diferenciació entre un contracte de treball i un altre tipus de contracte d'activitat retribuïda.

## **2.2. La noció de treball atípic**

Les relacions laborals evolucionen amb noves formes de treball que afavoreixen la flexibilitat de l'ocupació en relació amb el grau d'activitat econòmica, el que ha provocat que emergeixin moltes situacions de treball atípic. Aquestes situacions no són clarament descrites en el MC OCDE, com tampoc en el Dret laboral, i sembla important analitzar la legislació europea aplicable a aquestes noves formes de treball.

En efecte, la situació actual degut a la COVID-19 ha fet sorgir mancances relacionades amb els avenços de les tecnologies de comunicació (internet, correu electrònic, teletreball, videoconferències, etc.), i ens obliga a replantejar-nos, per exemple, quina serà l'evolució dels tradicionals moviments transfronterers i quin criteri s'utilitzaran per classificar les categories de "treball virtual".

Aquest tema del treball atípic com a solució per a una millora flexibilitat dels mercats de treball a la situació econòmica no és nova, ja a l'any 2018, la nova estratègia de l'OCDE sobre l'ocupació va demanar als governs que redoblin els seus esforços per ajudar els treballadors i les empreses a adaptar-se als canvis ràpids en el món laboral i donar

suport al creixement incluiu al adaptar les polítiques i les institucions als reptes de transformació el món laboral<sup>36</sup>.

El treball atípic és una noció utilitzada per la Unió Europea per considerar totes les formes de treball que no són típiques, és a dir, relacions de treball no formalitzades per un contracte de treball de duració indeterminada i a temps complet<sup>37</sup>, com és el cas, per exemple, del treball a temps parcial, de les pràctiques de formació, del contracte de curt termini, del treball temporal o del teletreball. Per tant, és necessari preguntar-nos quina interpretació s'ha fer d'aquestes formes de treball sabent que, normalment, aquestes formes de relacions laborals no haurien de suposar un obstacle a una qualificació de treballador per compte aliè, ja que l'activitat és real i efectiva i es realitza en el marc d'un lligam de subordinació.

#### A) L'activitat a temps parcial o ocasional

Des de fa alguns anys, des de la Unió Europea s'incentiva el treball a temps parcial donat que aquesta tipologia de treball permet desenvolupar una política de flexibilitat del temps de treball per comptabilitzar les necessitats dels empresaris i dels treballadors. Així, ja l'any 1997, el Consell d'Europa va aprovar la Directiva 97/81/CE, de 15 de desembre de 1997, relativa a l'acord marc sobre el treball a temps parcial, pactat per entre la Confederació europea dels sindicats (CES), el Centre europeu de les empreses públiques (CEEP) i la Unió de les indústries de la Comunitat europea (UNICE), per garantir la supressió de les discriminacions injustificades contra els treballadors a temps parcial i millorar la qualitat d'aquest tipus de modalitat laboral. Aquesta Directiva s'aplica als treballadors a temps parcial que tinguin un contracte o una relació laboral, segons la definició que fa cada país de la UE. Tanmateix, la Directiva 97/81/CE permet excloure els treballadors a temps parcial que treballin només de manera ocasional, per raons objectives, si així ho acorden el país de la UE en qüestió i els seus interlocutors socials.

D'altra banda, el TJUE s'ha pronunciat sobre aquesta modalitat de treball en diverses ocasions. En la sentència Levin (C-53/81 Levin, 23.03.82), es recorda que, pel que fa a la noció de treballador i d'activitat per compte aliè, les regles relatives a la lliura circulació

---

<sup>36</sup> OCDE. *Une nouvelle stratégie pour l'emploi s'impose face aux mutations du monde du travail. (04 de desembre de 2018)*. <http://www.oecd.org/fr/presse/une-nouvelle-strategie-pour-l-emploi-s-impose-face-aux-mutations-du-monde-du-travail.htm> (consultat per última vegada el 13/01/2020).

<sup>37</sup> MAZUYER, E.: "Les mutations des droits du travail sous influence européenne". *Centre de Recherches Critiques sur le Droit*, 2013. apartat 13.

dels treballadors en la UE també s'apliquen a les persones que exerceixen o només desitgen exercir una activitat per compte aliè a temps parcial, sempre que l'activitat sigui real i efectiva, és a dir, excloent les activitats tant reduïdes que es consideren marginals i accessòries. També en la sentència Raulin<sup>38</sup> (C-357/89, 26.02.1992), el TJUE recorda que per obtenir la qualificació de treballador, una persona ha de realitzar activitats reals i efectives, amb exclusió d'aquelles que tenen un caràcter merament marginal i accessori. Tanmateix, les condicions d'ocupació d'un treballador vinculat per un contracte ocasional no l'exclou de qualificar-ho com a treballador als efectes de l'art 48. TFUE (antic art. 42 TCE), sinó que cal garantir-li, per exemple, en matèria de seguretat social, el cúmul de tots els períodes de les diferents legislacions nacionals per tenir dret a les prestacions socials i al pagament de les prestacions a les persones que resideixen en els Estats membres.

En aquest tema doncs, les regles estan bastant clares i permeten incloure els treballadors per compte aliè a temps parcial a l'article 15.MC OCDE. Per tant, la durada del treball no és un indicatiu d'exclusió de la noció de treballadors transfronterers.

### B) El contracte de pràctiques de formació

En diverses sentències, el TJUE va deliberar si la posició d'un alumne en pràctica que exerceix part de la seva pràctica en un altre Estat membre diferent de l'Estat membre de residència s'inclou dins la noció de treballador d'acord amb l'article 48 del Tractat<sup>39</sup>. El Tribunal ha afirmat que, si el període de pràctiques es realitza sota les condicions d'una activitat per compte aliè real i efectiva, el fet que aquest període de pràctiques es pugui considerar una preparació pràctica relacionada amb l'exercici de la professió en si mateixa no pot impedir l'aplicació de l'article 48 del Tractat.

Per tant, la condició d'alumne en pràctica no impedeix la qualitat de treballador per compte aliè. Tanmateix, en relació amb el tema, encara s'ha de verificar si compleix les condicions de l'article 15.MC OCDE per poder beneficiar-se de la qualitat de treballador transfronterer, com es tractarà posteriorment.

---

<sup>38</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala segona), de 26 de febrer de 1992, assumpte C-357/89, Raulin

<sup>39</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala segona), de 21 de novembre de 1991, assumpte C-27/91, URSSAF/Hostellerie Le Manoir; Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 26 de febrer de 1992, assumpte C-3/90, Bernini/Minister van Onderwijs en Wetenschappen; Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala primera), de 17 de març de 2005, assumpte C-109/04, Kranemann.

### C) L'activitat a curt termini o accessòria

En relació amb l'activitat a curt termini o accessòria, com ara, la que poden portar a terme els estudiants a temps complert que exerceixen una activitat accessòria, val a dir que és complicat determinar si aquest pot ser qualificat com a treballador. Convé recordar que el TJUE considera que un "treballador" és qualsevol persona que, a l'Estat membre en qüestió, es troba protegida com a treballadora segons la legislació laboral nacional<sup>40</sup>. Tanmateix, en la sentència Brown<sup>41</sup>, també va concloure que en algunes circumstàncies, la relació de treball, que és l'única base per als drets derivats del Reglament 1612/68, relatiu a la lliure circulació dels treballadors dintre de la Comunitat, era merament accessòria als estudis per ser subvencionada<sup>42</sup>.

Per tant, en relació amb aquest tipus d'activitats, la qüestió de la qualitat de treballador no sembla gaire clara i s'hauran d'examinar quines són les aportacions de l'OCDE per saber si es poden incloure o no dins de l'article 15 del MC OCDE.

### D) El treball temporal

La pregunta fonamental sobre el treball temporal és saber si es necessita un contracte perquè la persona sigui qualificada de treballador en el Dret europeu<sup>43</sup>. Com que en la Unió Europea, la situació jurídica, l'estat i les condicions de treball dels treballadors temporals es caracteritzen per una gran diversitat, s'ha dut a terme una acció comunitària sobre la flexibilitat del temps de treball i la seguretat dels treballadors amb l'aprovació de la Directiva 2008/104/CE, de 5 de desembre de 2008, relativa al treball a través d'empresa temporals, amb l'objectiu de garantir la igualtat de tractament entre les persones que treballen en un lloc fix o temporal i les persones que presten els seus serveis a través d'una empresa de treball temporal.

---

<sup>40</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala octava), de 13 de juny de 2019, assumpte C-317/18. Sentència Correia Moreira.

<sup>41</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 21 de juny de 1988, assumpte C-197/86, Brown/Secretary of State for Scotland. Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (sala sisena), de 6 de novembre de 2003, assumpte C-413/01, Ninni-Orasche.

<sup>42</sup> Free Movement of Persons Within the European Community: Cross-border Access.

<sup>43</sup> Service Public - Contrat de travail temporaire (intérim) (16 d'agost de 2021).

<https://www.entreprise.news/faut-contrat-de-travail-etre-interimaire-droit-europeen> (consultat per última vegada el 13/01/2020).

Aquesta Directiva és un element clau en la qualificació dels treballadors temporals i el TJUE hi va fer referència<sup>44</sup> per deliberar si es poden o no qualificar de treballadors per compte aliè tot i que no tinguin de contracte de treball, d'acord amb l'article 1 que estipula que la Directiva s'aplica *"als treballadors amb un contracte de treball o una relació de treball amb una agència de treball temporal i que es posen a disposició de les empreses usuàries per treballar temporalment sota el seu control i direcció"*. En aquesta sentència, el TJUE va establir que la noció de treballador s'aplica a qualsevol persona *"que realitzi una actuació laboral, és a dir, qui realitza, durant un cert temps, a favor d'una altre i sota la direcció d'aquesta, prestacions per a les quals rep una retribució, i que està protegida com a tal en l'Estat membre interessat, independentment de la caracterització jurídica de la seva relació laboral en el dret nacional, la naturalesa de la relació jurídica entre aquestes dues persones i la forma d'aquesta relació"*.

Per tant, el TJUE permet concloure que la forma de la relació no impedeix una qualificació com a treballador per compte aliè i doncs inclou aquesta modalitat dins l'article 15 MC OCDE. En aquest sentit, BALAGUER CALLEJÓN<sup>45</sup> afirma que la regulació de les empreses temporals, provoca la desigualtat d'aquesta mà d'obra respecte dels llocs de treball fixos o temporals. La Llei 4/1994, d'1 de juny, per la qual es regulen les empreses de treball temporal, en l'exposició de motius, lliga justament aquesta contractació a "necessitats conjunturals".

### E) El teletreball

En la Unió Europea, el teletreball es regeix per l'Acord Marc Europeu de 2002. Aquest acord no és vinculant, fet que permet que cada Estat disposi d'una legislació relativa a aquesta forma de treball<sup>46</sup>. Tanmateix, aquest acord posa de relleu algunes disposicions claus que s'han de prendre en compte i que consideren el teletreballador com a treballador per compte aliè. En particular, una disposició preveu que l'ocupador ha de dispensar les informacions claus de la relació de treball tal i com es descriu en la Directiva 91/533/CEE relativa a l'obligació de l'ocupador d'informar el treballador de les condicions aplicables al contracte o a la relació de treball, i una altra estipula que aquests

---

<sup>44</sup>Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala quinta), de 17 de novembre de 2016, assumpte C-216/15, Betriebsrat der Ruhrlandklinik.

<sup>45</sup> BALAGUER CALLEJÓN, M.L.: "Crónica de legislación europea". *Revista de derecho constitucional europeo*, núm. 12, 2009.

<sup>46</sup> EU legislation – El teletrabajo –

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=LEGISSUM:c10131> (consultat per última vegada el 13/07/2021).

treballadors s'han de beneficiar dels mateixos drets que els treballadors que es trobin als locals de l'empresa.

En les normatives internes de França i d'Espanya, el teletreballador és considerat com a un treballador per compte aliè que es beneficia dels mateixos drets i deures que un treballador per compte aliè de forma tradicional<sup>47</sup>. Per tant, aquesta forma de treball també es pot classificar dins l'article 15 MC OCDE.

En conclusió, podem percebre clarament l'interès que aquestes formes de treball atípic representen per a la Unió Europea i com el TJUE ha hagut de deliberar a diferents vegades. En efecte, tot i que aquestes formes de treball siguin molt actuals i en constant evolució, les nocions poden quedar bastant imprecises. En el nostre tema, aquest buit tindrà un efecte directe sobre la possible aplicació o no de les regles específiques al treballador transfronterer previstes en els convenis per evitar la doble imposició.

#### F) Altres situacions particulars

El TJUE també s'ha pronunciat en relació a situacions particulars, com, per exemple, en el cas de la interrupció de l'activitat per raó d'embaràs o naixement. El TJUE considera en la sentència C-507/12 *Saint-prix*, que la noció de treballador s'ha d'interpretar de manera extensiva. En aquest cas, considera que una interrupció de l'activitat professional per raó d'embaràs o naixement no fa perdre la qualitat de treballador. El TJUE considera que la qualitat de treballador i dels seus drets no depenen necessàriament de l'existència o de la continuació efectiva d'un enllaç de treball.

Respecte del treball atípic, també cal destacar que la normativa social europea és més precisa que les regles de regulació previstes en els MC OCDE. En efecte, com que un treballador en la Unió Europea només pot dependre d'un sol i únic sistema de protecció social, en cas de diferents treballs per compte aliè o per compte propi, els instruments d'harmonització de la Seguretat social han hagut de preveure situacions particulars. A aquest efecte, l'article 13 del Reglament 883/2004 regula algunes situacions de treball compartit entre diverses empreses de diferents Estats i aborda la noció de treball substancial o de preponderància d'una activitat sobre una altra. En canvi, en l'absència

---

<sup>47</sup> A França, el teletreball disposa d'una definició legal des de la Llei de 23 de març de 2012. Es regeix per les disposicions del Codi de Treball (articles L. 1222-9 a L. 1222-1211) i les de l'acord nacional interprofessional (ANI) de 19 de juliol de 2005 "en relació amb el teletreball". A Espanya, el teletreball es regula a partir de l'article 13 de l'Estatut dels treballadors.

d'harmonització fiscal a l'àmbit internacional, només el TJUE ens permetrà definir les regles fiscals pròpies a aquestes situacions.

### 2.3. L'absència de definició

L'absència de definició precisa del concepte sobre treballador per compte aliè en el MC OCDE provoca situacions conflictives donat que existeixen algunes divergències en la qualificació de la relació de treball segons els diferents Estats, encara que també s'identifiquen alguns similituds. Per exemple, com hem vist prèviament, en estudiar la noció de treballador per compte aliè prevista als ordenaments interns de França i Espanya, i d'acord amb les regles europees, es poden veure, com a regla general, algunes similituds sobre la seva delimitació. En particular, els Estats es refereixen a la noció de subordinació per definir l'existència o no d'una relació laboral per compte aliè. En canvi, també podem percebre diferències en la seva interpretació com per exemple en situacions de treball atípic.

Com afirma VEGA BORREGA, podem opinar que aquesta absència de definició en el MC OCDE podria entendre's com una remissió al Dret de l'Estat que aplica el CDI, com estableix l'article 3.2 MC OCDE<sup>48</sup>, i doncs es podria pensar que totes les rendes qualificades de rendiment del treball en el Dret intern hauria de tractar-se com una renda de l'article 15. Finalment, pot considerar-se com un principi admès a nivell internacional que només existeix una relació de treball per compte aliè quan existeixen entre l'ocupador i l'empleat un vincle de subordinació, és a dir, cada vegada que l'empleat es sotmet a la seva autoritat i direcció.<sup>49</sup>

Per tant, es pot arribar a afirmar que l'article 15 MC OCDE requereix una certa interpretació autònoma o contextual i que normalment correspon a les rendes generades per un treball personal prestat en règim de dependència. En cas de litigi entre els Estats, els Comentaris a l'article 15 MC OCDE aporten una primera resposta. En efecte, l'article 8.3 MC OCDE estableix que cada país pot preveure normatives internes o criteris legislatius o jurisprudencials per delimitar la noció de treball per compte aliè (contracte de treball) o treball per compte propi (prestacions de serveis), i que en cas de litigi, pertany a l'Estat de la font determinar la qualitat de la relació i definir, en últim terme,

---

<sup>48</sup> Art.3.2.MCOCDE: «Per a l'aplicació del conveni per un Estat contractant, qualsevol expressió no definida en el mateix tindrà, a menys que el context s'infereix una interpretació diferent, el significat que li atribueix la legislació d'aquest Estat, relativa als impostos que són objecte del conveni».

<sup>49</sup> Informe General de la Reunió de la International Fiscal Association IFA de 1982.

com s'ha d'aplicar el conveni. Per últim, cal destacar que els Comentaris permeten que en el context d'un conveni particular es requereixi una interpretació diferent: en relació amb els treballadors transfronterers, amb una situació molt particular de proximitat entre dues normatives estatals, les divergències sobre la naturalesa de la relació laboral poden generar riscos de discriminacions, el que fa necessari com a element de resposta, segons el meu parer, la possibilitat de redactar un conveni específic.

## 2.4. El criteri espacial

Pel que fa al criteri espacial, la noció de zona fronterera és també controvertida. En la majoria dels CDI, aquesta zona és àmplia i pot incloure la totalitat d'un Estat o una zona administrativa bastant gran, com ara, entre França i Itàlia o França i Alemanya. En canvi, en la resta d'entre ells<sup>50</sup>, la zona de residència i d'activitat és més estreta i delimitada segons una distància màxima de 20 quilòmetres en una part i altra de la frontera, de 10 quilòmetres (com ara, França i Espanya) o fins i tot, per a un Parc industrial de negoci transfronterer (com ara Alemanya i Països Baixos). Finalment, es pot concloure que els convenis que adopten una zona àmplia sobretot utilitzen un criteri temporal i s'apropen més a la normativa social europea.

Els convenis per evitar la doble imposició solen acudir a un criteri espacial, segons el qual el dret de residir i treballar en una zona fronterera *stricto sensu*, que es preveu de forma variable en cada conveni, es considera com element constitutiu del mateix. Així, en els CDI signats per França i Espanya, podem distingir dues opcions per definir la clàusula espacial: d'una banda, els convenis que defineixen una zona fronterera segons una distància quilomètrica de la frontera com els signats entre França i Alemanya, França i Bèlgica o França i Itàlia i d'altres que han optat per a una altra solució: incloure tot l'Estat, com ara Espanya i Portugal o França i Suïssa, o incloure tot un departament administratiu, com França i Itàlia.

### A) Els convenis que han optat per a una zona fronterera

En el conveni vigent entre França i Alemanya de 1959, l'article 13.5 del conveni preveu una regla específica per als treballadors transfronterers amb una derogació de la regla fiscal dels treballadors dependents de l'article 13. Pel que fa al requisit espacial, el

---

<sup>50</sup> Els convenis que delimiten la zona fronterera a 20 quilòmetres de part i d'altra de la frontera són Alemanya-Bèlgica; Alemanya-Polònia; Bèlgica-França; Itàlia-Suïssa.



conveni precisa que aquests treballadors han de residir i treballar en una zona fronterera que ha de correspondre per la vessant francès, als departaments limítrofs de la frontera (Haut-Rhin, Bas Rhin i Moselle) i per la vessant alemanya, als municipis alemanys, dels quals tot o part del territori es troba a una distància de la frontera que no superi els trenta quilòmetres. Un llistat censa els municipis implicats<sup>51</sup>.

En el conveni vigent entre França i Bèlgica, l'article 11.2 del conveni preveu una regla i un protocol addicional específics per als treballadors transfronterers. El requisit espacial estableix la necessitat de viure i residir en una zona fronterera de cada Estat contractant que inclou totes les comunes situades a la zona delimitada per la frontera comuna als Estats contractants i una línia dibuixada a una distància de vint quilòmetres d'aquesta frontera, entenent que les comunitats travessades per aquesta línia s'incorporen a la zona fronterera. Tanmateix, es recorda que aquesta derogació fiscal no s'adreça als residents belgues des de l'1 de gener de 2007 (article 3 del Protocol addicional).

En el conveni vigent entre França i Itàlia de 1989, l'article 15.4 del conveni preveu una zona fronterera. L'article 9 del Protocol al conveni la defineix com les comarques a Itàlia i els departaments a França limítrofs a la frontera.

Amb aquests exemples, es mostra com cada conveni utilitza una noció de zona fronterera pròpia com a criteri espacial, utilitzant una amplitud més o menys important que pot anar de vint quilòmetres de la frontera fins a trenta, o fins i tot, abastar tot un departament. Ara bé, aquest criteri, al meu parer, és molt estable i no es relaciona amb relació amb les evolucions de l'activitat econòmica, on el creixement de la mobilitat dels treballadors és cada superior gràcies a l'evolució de les infraestructures.

---

<sup>51</sup> BOFIP. BOI-ANNX-000337 -12/08/2015.

## B) Els convenis bilaterals que han optat per a una altra solució

Per la seva banda, altres convenis utilitzen solucions diferents per definir la qualitat de treballador transfronterer amb la producció d'un document acreditatiu, com ara en els convenis firmats entre Espanya i Portugal. En el conveni firmat entre Espanya i Portugal, la singularitat resideix en el fet que no es necessita cap referència a una zona fronterera. Segons l'article 15.4 del Conveni Hispà-Portuguès per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda, de 26 d'octubre de 1993 (BOE de 7 de novembre de 1995), les condicions que s'estableixen per a la qualitat de treballador transfronterer són: que l'ocupació s'exerceixi en un dels estats contractants; que l'habitatge habitual estigui situada en l'altre Estat contractant; i que normalment retorni cada dia a l'Estat on té el seu habitatge habitual. Per consegüent, aquest article no utilitza cap criteri espacial sinó tan sols temporal.

En aquest cas, el principal problema resulta de l'acreditació de la qualitat de treballador transfronterer així com, de manera convencional, també determinar la residència fiscal. En efecte, per justificar la seva qualitat de transfronterer, el treballador ha de posseir un certificat de residència fiscal en els termes de l'article 4 del Conveni citat, expedit per l'autoritat competent de l'Administració. En aquest tema, la DGT ha hagut a intervenir en diverses ocasions<sup>52</sup>.

En el conveni vigent entre França i Suïssa, l'article 17.4 relatiu als treballadors transfronterers es refereix a l'acord de 11 d'abril de 1983<sup>53</sup>. Segons aquest, la qualitat de treballador transfronterer s'aplica si la persona és resident d'un Estat i realitza una activitat assalariat a l'altre Estat amb un ocupador establert en aquest altre Estat i que, per regla general, torna diàriament a l'Estat del qual és resident. Tanmateix, els treballadors fronterers han de demanar a les autoritats suïsses un certificat anomenat "permís G". Aquest permís es lliura als treballadors de la UE que resideixen en un Estat europeu, que posseeixen un contracte de treball i que, d'acord amb el CDI, tornen regularment a la seva residència.

El criteri de zona fronterera ha desaparegut des de l'1 de juny de 2007 a Suïssa amb els Estats limítrofes (França, Alemanya, Itàlia i Àustria). Per tant, ja no és obligatori viure almenys durant 6 mesos en una comuna pertanyent al que abans es deia "zona

---

<sup>52</sup> Entre d'altres, Consultes DGT 1333-97, de 24/06/1997; 1334-97, de 24/06/1997; 1335-97 de 24/06/1997

<sup>53</sup> Accord entre le gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse relatif à "l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers", signé à Paris le 11 avril 1983.

fronterera" per obtenir el permís G de fronterer. En canvi, aquesta obligació es manté per als ciutadans búlgars i romanesos, així com per als nacionals de tercers Estats (Canadà, Estats Units, Índia o Xina, per exemple). En el seu cas, es veuran obligats a establir-se en una zona fronterera ben definida.

Per concloure, aquests convenis no preveuen cap requisit especial i només fan referència a un criteri temporal, el qual és similar als requisits propis del dret laboral. Aquests convenis deixen als treballadors una total llibertat geogràfica i professional. Per exemple, permet a un resident parisenc que utilitza els mitjans de comunicació d'alta velocitat de treballar a Suïssa i obtenir la qualitat de fronterer.

En conclusió, ens trobem davant d'una varietat de convenis que no tenen les mateixes exigències pel que fa a la qualitat de treballador transfronterer amb d'altres que es refereixen a una zona fronterera o que no l'havien prevista o l'han abandonada..

## **2.5. El criteri temporal**

Pel que fa al criteri temporal, existeix una certa similitud ja que en la majoria dels casos, el requisit versa sobre un retorn, en principi diari, a l'Estat de residència (en el cas, del Pacte Nòrdic aquest retorn ha de ser setmanal). Ara bé, s'observa una certa ambigüitat perquè la majoria dels convenis posen aquesta condició com a regla general, el que pot comportar dificultats en la pràctica. En aquest sentit, alguns convenis han previst regles complementàries que deriven de la regla general: aquesta preveu el possible manteniment de la condició de transfronterer si no tornen al seu Estat de residència durant un nombre de dies màxim de 45 dies a l'any o del 20% del conjunt dels dies laborals en cas d'una ocupació inferior a un any. Aquest és el cas d'Alemanya i França o entre França i Bèlgica (aquesta regla s'amplia fins a 60 jornades laborals entre Alemanya i Suïssa).

En els convenis MC OCDE, les modalitats varien però el criteri temporal és més restrictiu que en la normativa social en el sentit que necessita un desplaçament diari, a diferència de l'establert a l'article 1.f. del Reglament 883/2004<sup>54</sup> que estableix com a requisit propi a la qualitat de treballador fronterer el fet de tornar a residència almenys una vegada a la setmana.

---

<sup>54</sup> «trabajador fronterizo»: toda persona que realice una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro y resida en otro Estado miembro al que regrese normalmente a diario o al menos una vez por semana.

Per la seva part, en els convenis CDI signats entre França i Alemanya, França i Suïssa o Espanya i Portugal, s'estableix que els treballadors fronterers han de tenir la seva residència en l'altre Estat contractant al que tornen, com a norma general, diàriament. Aquest criteri és bastant estricte i ha estat també objecte de per part de la DGT. Per exemple, entre Espanya i Portugal, la condició de retorn diari va ser l'objecte d'una consulta de la DGT el 2002<sup>55</sup> durant la qual es va denegar la condició de treballador fronterer a un resident a Lisboa perquè els seus desplaçaments a la zona fronterera espanyola, encara que de forma habitual, no tenien una periodicitat diària. Més recentment, també la DGT va reiterar les mateixes conclusions en una consulta vinculant el 2009<sup>56</sup>, denegant la qualitat de fronterer perquè els treballadors portuguesos només tornaven a casa al cap de setmana i els dies festius.

Per la seva part, l'acord entre França i Bèlgica no fa cap referència a un criteri temporal relatiu a un retorn regular a residència. La qualitat de treballador transfronterer només fa referència al requisit espacial de la zona fronterera. Tanmateix, el Protocol fixa per als residents francesos una durada mínima anual de presència ocupacional a Bèlgica, com es veurà més endavant. El conveni vigent entre França i Itàlia tampoc fa referència a un criteri temporal i l'article 15.4.CDI només exigeix la residència i l'ocupació de part i d'altra dels Estats en la zona fronterera. Aquest conveni no afegeix cap durada mínima de manteniment d'aquesta situació.

De la mateixa manera, existeixen algunes divergències pel que fa al tema de les absències possibles de la zona, amb alguns CDI que admeten algunes excepcions, com ara els acords entre França i Bèlgica o Alemanya i Espanya.

En l'acord entre França i Bèlgica, la regla preveu el manteniment de la qualitat de treballador fronterer a condició de no exercir l'activitat fora de la zona belga més de 30 dies per any civil per al període 2009-2033 i també preveu una pèrdua definitiva de l'estatut fiscal de fronterer si la persona, després d'una sortida de més de 30 dies, torna una altra vegada a sortir més de 30 dies. També l'acord addicional de 12 de desembre de 2008 preveu algunes situacions de sortides no comptabilitzades com les sortides per a formació professional sempre que no es superi 5 dies cada any civil.

---

<sup>55</sup> DGT, consulta 1528-02, de 10/10/2002.

<sup>56</sup> DGT, consulta vinculant V1090-09, de 14/10/2009.

Entre França i Alemanya, un acord amistós<sup>57</sup> permet mantenir la qualitat de fronterer malgrat que el treballador no torni a casa durant 45 dies cada any com a màxim o 20% del total dels dies laborables en cas de treball inferior a un any (regla dels 45 dies). A més, es considera les activitats a la zona fronterera de l'Estat de residència del treballador com realitzades a la zona fronterera.

Per concloure, podem afirmar que existeixen moltes divergències entre els diferents convenis vigents entre Espanya i França amb els seus Estats fronterers i que les clàusules pròpies al treballador transfronterer depenen de negociacions entre ells mateixos, en relació amb aspectes molts específics com ara la geografia, la situació econòmica o d'altres consideracions polítiques.

Al meu entendre, aquest estudi demostra que un conveni específic aprovat per les institucions europees, com proposa part de la doctrina, no seria eficaç per solucionar tota la problemàtica dels treballadors transfronterers, donat que cada frontera té especificitats pròpies. Es percep clarament que els diferents Estats necessiten disposicions adaptades d'acord amb la seva situació local o per decisions polítiques i econòmiques.

---

<sup>57</sup> Accord amiable entre les autorités compétentes de l'Allemagne et de la France en application de la première phrase du paragraphe 3 de l'article 25 de la Convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproques en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière de contribution des patentes et de contributions foncières, signée le 21 juillet 1959 et modifiée par les avenants des 9 juin 1969, 28 septembre 1989, 20 décembre 2001 et 31 mars 2015.

# CAPÍTOL SEGON - LA TRIBUTACIÓ DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS EN EL CONTEXT INTERNACIONAL I ELS CONVENIS PER EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓ

## 1. QÜESTIONS PRÈVIES

Com hem vist al primer capítol, un treballador fronterer que viu en un Estat i treballa en un altre, d'acord amb les definicions de l'OIT i del Consell de l'Europa, pot tenir dues condicions en relació amb l'àmbit fiscal internacional: la qualitat de transfronterer en cas de reunir alguns requisits propis segons cada conveni bilateral, i el cas contrari, la condició de treballador migrant, ja que no existeix cap diferenciació per als fronterers.

El concepte de treballador transfronterer representa en si mateix una sèrie de dificultats donat que resideix en un Estat i treballa en un altre i no té cap estatut tradicional en la matèria, com ara sí que ho tenen els treballadors desplaçats o expatriats, que es beneficien de regles bastants clares i harmonitzades a nivell europeu. Per tant, i com hem dit, no existeix cap definició del treballador transfronterer en l'àmbit de la fiscalitat internacional, tot i que la lliure circulació constitueix un dret fonamental per als treballadors i la seva família, garantit per Unió Europea, especialment en les regions frontereres<sup>58</sup>.

En efecte, la dificultat resideix en el fet que quan parlem de treballador transfronterer ens trobem davant la presència de dues normatives internes, que pot provocar possibles discriminacions fiscals perquè obté rendes en un Estat en què no resideix.

Les regles de repartiment de l'impost sobre la renda i els ingressos entre els Estats es regulen a través dels convenis bilaterals per evitar la doble imposició, donat que els Estats membres són bastant lliures de determinar les regles fiscals que consideren adequades. La manca de normativa comunitària ha provocat que el TJUE s'hagi hagut de pronunciar-se en diverses ocasions sobre aquesta qüestió<sup>59</sup>. Existeix doncs una competència sobirana dels Estats membres per determinar els criteris de connexió dels

---

<sup>58</sup> MERINO JARA, Isaac, 2018.op.cit., p.95.

<sup>59</sup> Comisión Europea. Taxation and Customs Union.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/eclawtaxtreaties\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/eclawtaxtreaties_fr.pdf) (consultat per última vegada el 03/08/2020).

contribuents amb les seves competències fiscals respectives i, de fet, el criteri de connexió pot variar i provocar, també, riscos de disparitat fiscal desfavorables.

En aquest tema, és important destacar que aquestes disparitats no es qualifiquen necessàriament com a discriminacions, ja que, donada l'absència d'harmonització europea, els compromisos comunitaris no obliguen els Estats a beneficiar als contribuents del règim fiscal més favorable possible. Així, una discriminació només pot consistir en l'aplicació de regles diferents a situacions comparables o bé en l'aplicació de la mateixa regla a situacions diferents. Tampoc un contribuent no pot utilitzar la legislació de la UE per impugnar el fet que el seu Estat de residència reservi un tractament fiscal més favorable als no residents<sup>60</sup>.

Per consegüent, serà necessari fer un anàlisi de les regles aplicades pels Estats, però abans de tot, s'ha de reflexionar sobre si el model de conveni de l'OCDE, que utilitzen la majoria dels Estats europeus, és l'ídoni per a resoldre les problemàtiques descrites i si les instàncies encarregades de la seva aplicació tenen un funcionament correcte. Més globalment, es tracta d'examinar si els treballadors transfronterers no pateixen cap discriminació fiscal durant i després de la relació laboral.

## **2. EL MODEL DE CONVENI DE DOBLE IMPOSICIÓ DE LA OCDE**

Uns dels instruments essencials dins la fiscalitat internacional són els convenis per evitar doble imposició, encara que aquests tenen una posició dual en la mesura que són tractats internacionals i al mateix temps formen part de l'ordenament tributari intern.

Tanmateix, la interrelació existent entre els convenis CDI i el Dret comunitari, més enllà de la primacia d'aquest sobre el Dret intern dels Estats membres, necessita una relació d'incidència mútua i complementarietat: d'una part, els CDI contribueixen al bon funcionament del mercat comú, però per la seva part, el Dret comunitari exerceix una incidència significativa sobre els CDI encara que no existeix cap harmonització europea en matèria d'imposició directa, donada que aquesta és competència exclusiva dels Estats membres.

---

<sup>60</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala quinta), de 16 de juny de 1994, assumpte C-132/93, Volker Steen.

## 2.1. Visió general dels diferents models convenis per evitar la doble imposició subscrits per França i Espanya

En el cas de França, es constata que la majoria dels Convenis per a evitar la doble imposició que aquest país té subscrits amb els seus Estats limítrofs contenen una clàusula específica, relativa als treballadors transfronterers. Aquest és el cas dels convenis que França té signats amb Alemanya (1959)<sup>61</sup>, Suïssa (1966)<sup>62</sup> i Itàlia (1985)<sup>63</sup>, que contenen una clàusula específica en matèria de gravamen de les rendes obtingudes pels treballadors transfronterers i que mai ha estat objecte de revisió en les successives actualitzacions d'aquests convenis.

Un cas especial és el del Conveni entre França i Bèlgica per evitar les dobles impositcions i l'establiment de les normes d'assistència jurídica i recíproca en matèria d'impostos sobre les rendes<sup>64</sup>. En aquest conveni, que data de 1958<sup>65</sup> s'incloïa una clàusula específica per als treballadors transfronterers d'acord amb l'article 11.2.c del conveni, però el 12 de desembre de 2008, Bèlgica va renunciar a l'aplicació d'allò que disposa l'article en qüestió als seus residents transfronterers que treballen a França, tot i que l'estatut dels treballadors transfronterers queda intacte pel que fa a França fins a l'any 2033, encara que, segons la nostra opinió, també s'hauria d'eliminar a partir d'aquella mateixa data, donat que protegia els treballadors transfronterers francesos del fenomen de la doble imposició<sup>66</sup>.

En canvi, es constata que no existeix cap disposició específica relativa als treballadors transfronterers en els convenis que França té signats amb Luxemburg (1958)<sup>67</sup>, malgrat l'existència de nombrosos treballadors fronterers residents a França, i amb Mònaco (1963)<sup>68</sup>. La raó és que donat que Luxemburg, que és un estat de petites dimensions amb un territori de 2.386 quilòmetres quadrats, té frontera amb tres Estats –França, Bèlgica i Alemanya- i no podria assumir la inclusió, als respectius convenis per a evitar la doble imposició, d'una clàusula específica relativa als treballadors transfronterers

---

<sup>61</sup> JO du 9 juillet 1961 modificat el 1969 (JO du 28 décembre 1969), el 1989 (JO du 04 janvier 1990) i el 2001 (JO du 13 mars 2013).

<sup>62</sup> JO du 30 novembre 1954

<sup>63</sup> JO du 03 mai 1992

<sup>64</sup> JO du 15 août 65 rectificat (JO du 09 octobre 1965), modificat el 1971 (JO du 06 décembre 1973), el 1999 (JO du 24 juin 2000), el 2008 (JO du 13 janvier 2010) i el 2009 (JO du 03 octobre 2013).

<sup>65</sup> JO du 29 décembre 1958

<sup>66</sup> Assemblée Nationale Française. Resposta feta a una diputat de França Mme Béatrice Descamps ( 27 de novembre de 2018). <http://questions.assemblee-nationale.fr/q15/15-13086QE.htm>.

<sup>67</sup> JO du 29 décembre 1958 però reemplaçat pel nou conveni (JO du 26 février 2019) encara no vigent.

<sup>68</sup> JO du 08 août 1963, modificat el 1969 (JO du 25 décembre 1969) i el 2003 (JO du 15 mars 2015).



sense privar-se de rendes gravables considerables<sup>69</sup>. En el cas de Mònaco, podem extrapolar aquesta posició, ja que la seva situació és bastant similar amb només una única ciutat-Estat tancat al territori francès.

Respecte a les fronteres marítimes franceses, tampoc hi ha cap clàusula específica relativa als treballadors transfronterers, ni en el Conveni signat entre França i el Regne Unit<sup>70</sup>, ni als Convenis signats entre França i d'altres països fronterers amb els seus territoris d'ultramar, com per exemple el Brasil<sup>71</sup>. En el cas precís del Regne Unit, l'absència d'una clàusula d'aquesta naturalesa es podria entendre històricament ja que la zona fronterera acostuma a cenyir-se a una franja relativament estreta. En aquesta frontera, però, es podria considerar que la mobilitat dels treballadors s'ha volgut millorar a partir del 28 de maig de 2011 quan els governs dels dos Estats van decidir ampliar la seva cooperació amb la construcció d'un pont que permet la connexió entre els seus respectius territoris, la qual cosa hagués necessitat una revisió del CDI i la introducció d'una clàusula específica als treballadors transfronterers.

Pel que fa a Espanya, hi ha previstes clàusules específiques relatives al gravamen de les rendes obtingudes pels treballadors transfronterers tant al *Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo*, signat a Madrid el 26 d'octubre de 1993<sup>72</sup> com al *Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, de 1995<sup>73</sup>.

No així, en canvi, al *Convenio entre el Reino de España y el Reino de Marruecos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, signat a Madrid el 10 de juliol de 1978<sup>74</sup>, malgrat l'existència d'enclavaments com les Ciutats autònomes de Ceuta i Melilla, en els que existeix un mercat laboral transfronterer força actiu, de manera que una clàusula d'aquesta naturalesa tindria molt sentit pels

---

<sup>69</sup> Assemblée Nationale Française. Réponse faite à un député de France, M. Demange Jean-Marie (26 d'octubre de 1998) a <http://questions.assemblee-nationale.fr/q11/11-13141QE.htm> (consultat per última vegada el 13/05/2020).

<sup>70</sup> JO du 26 octobre 1969, modificat el 1971 (JO du 03 août 1971), el 1973 (JO du 28 février 1974), el 1986 (JO du 24 décembre 1986), i el 1987 (JO du 30 décembre 1987).

<sup>71</sup> JO du 24 décembre 1971.

<sup>72</sup> BOE de 7 de novembre de 1995. L'art. 15 d'aquest conveni, relatiu als serveis personals dependents, esmenta expressament als treballadors transfronterers al seu punt 4, quan assenyala que, malgrat les disposicions dels apartats 1 i 2, "las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, solo podrán someterse a imposición en ese otro Estado".

<sup>73</sup> JO du 11 juillet 1997.

<sup>74</sup> BOE de 22 de maig de 1985

residents a Espanya de Ceuta i Melilla que treballen a Marroc i també pels residents a Marroc que treballen a Ceuta i Melilla<sup>75</sup>.

Un cas particular és el d'Andorra, que té frontera comuna amb Espanya i França. Tots dos Estats, recentment, han signat amb aquest territori sengles convenis per a evitar la doble imposició: el Conveni per a evitar la doble imposició entre França i Andorra<sup>76</sup> i el *Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo* de 8 de gener de 2015<sup>77</sup>, però cap dels dos no han previst una clàusula específica pels treballadors transfronterers<sup>78</sup>. Aquest fet pot causar estranyesa, degut a la data recent de signatura de tots dos convenis com a la circumstància de què és constatable una important i creixent mobilitat de treballadors transfronterers que, al ser tractats com a no residents fiscals a l'Estat de l'activitat, només es podran beneficiar de mesures fiscals estatals conjunturals<sup>79</sup>.

---

<sup>75</sup> VEGA BORREGO, F.A., "Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición", a Serrano Anton, F.(Director), *Fiscalidad Internacional* (1), 6ª edición, Ediciones CEF, Madrid, 2015, p. 1.014.

<sup>76</sup> JO du 14 mars 2015

<sup>77</sup> BOE de 7 de desembre de 2015

<sup>78</sup> Fins la seva sortida de la llista de paradisos fiscals de l'OCDE al 2010, després d'haver signat 17 acords d'intercanvi d'informació, Andorra havia estat considerat un paradís fiscal.

<sup>79</sup> Com per exemple, la mesura exempció fiscal descrita en l'art. 7.p LIRPF "Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos: 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan (...) 2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal (...) La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento."

## **2.2. La prevalença del conveni bilateral MC OCDE sobre el Dret intern dels Estats**

L'article 220 del Tractat de Roma de 1957 ja preveia la remissió als convenis entre els Estats membres per solucionar els problemes de doble imposició<sup>80</sup> i que corresponia a les Constitucions dels països afectats definir quines autoritats són competents per dur a terme les negociacions i ratificar els tractats, com també definir l'abast dels estàndards internacionals respecte al dret intern i com integrar-los a la jerarquia de normes. Així, amb matisos diferents, la majoria dels ordenaments europeus, com ara França o Espanya, reconeixen la preeminència dels tractats sobre la seva legislació interna.

A França, l'article 55 de la Constitució del 4 d'octubre de 1958 precisa que els tractats o acords degudament ratificats o aprovats tenen, des de la seva publicació, una prevalença superior a la de les lleis, a reserva, per a cada acord o tractat, de la seva aplicació per l'altra part. Per la seva part, l'article 96 de la Constitució Espanyola estipula que els tractats internacionals vàlidament celebrats, un cop publicats oficialment a Espanya, formaran part de l'ordenament intern. Les seves disposicions només es podran derogar, modificar o suspendre en la forma prevista en els mateixos tractats o d'acord segons les normes generals del Dret internacional. Més enllà, l'article 54 de la Constitució francesa i l'article 95 de la Constitució espanyola preveuen que si l'acord internacional conté una clàusula contrària a la Constitució, l'autorització per ratificar o aprovar-lo només es podrà dur a terme després de la modificació de la Constitució.

Tanmateix, en alguns Estats (especialment als Estats Units, encara que també altres països, com el Regne Unit o Austràlia), la jurisprudència i un sector de la doctrina admeten la possibilitat de que els tractats (especialment els convenis de doble imposició) siguin derogats per lleis posteriors, pràctica que representa una clara violació del Tractat i que ha estat molt criticada per part de l'OCDE<sup>81</sup>.

El problema resideix en el fet que tot i que els convenis internacionals siguin preeminents al Dret intern a França i a Espanya, i en particular el conveni per evitar la doble imposició,

---

<sup>80</sup> Art.293.TFUE (ex 220.TCE): "els Estats membres entraran en negociacions entre si, segons sigui necessari, per garantir que els seus nacionals: - La protecció de les persones i el gaudi i la protecció dels drets en les condicions que concedeix cada Estat als seus propis nacionals, - l'eliminació de la doble imposició a la Comunitat,- el reconeixement mutu de les empreses segons el paràgraf segon de l'article 48, el manteniment de la personalitat jurídica en cas de transferència de la seu d'un país a un altre i la possibilitat de fusió d'empreses governades per diferents lleis nacionals, - la simplificació dels tràmits als quals es subordina el reconeixement recíproc i l'execució de les decisions judicials i els arbitratges".

<sup>81</sup> Informe del Comitè de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre Tax Treaty Override, 1989

existeix un risc de divergències quant a la seva estricta i correcta aplicació degut a les possibles diferències en la seva interpretacions per part part dels òrgans de control contemplats.

### **2.3. Les regles de repartiment fiscal en els convenis**

En els impostos directes, els Estats normalment graven la renda que es produeix al seu territori (amb independència de la persona que l'obté), però al mateix temps solen gravar als seus residents per la renda mundial (i si escau, el seu patrimoni mundial), perquè un impost d'aquest tipus és el que millor s'acomoda als estàndards de justícia generalment acceptats, entre els quals revesteix una especial importància del principi de capacitat contributiva<sup>82</sup>.

L'Impost sobre la renda de les persones físiques és un impost molt interessant per als Estats per a dues raons essencials: en primer lloc, representa una font d'ingressos molt important i és fàcil de recaptar i controlar a diferència d'altres tributs, el que provoca la reticència dels Estats a perdre aquesta potestat de gravar; en segon lloc, i en relació amb l'anterior, els ingressos derivats d'aquest tribut permeten costejar les despeses de les infraestructures i altres despeses públiques, les quals també han de mantenir els treballadors transfronterers donat que utilitzarà les infraestructures dels dos Estats, tot i que amb una primàcia a l'Estat de residència.

En aquest context, la igualtat fiscal transfronterera normalment implicaria compartir els recursos fiscals per compensar el desequilibri entre les càrregues i els recursos de les entitats locals situades de part i d'altra de la zona fronterera i afectades per el problema dels treballadors transfronterers. Aquesta operació no es produeix a la frontera hispanofrancesa però sí que s'adopta a la frontera entre França i Suïssa, per exemple, aplicant un percentatge sobre la massa salarial dels treballadors transfronterers, o en el pagament d'un percentatge sobre els impostos recaptats.

Per tant, des d'un punt de vista fiscal, el gravamen de la renda del treball representa una font important d'ingressos per als diferents Estats, altament atractiva per la seva facilitat de control, el que garanteix una recaptació fàcil i sense grans costos econòmics. Així mateix, els impostos sobre la renda personal són instruments tradicionalment utilitzats

---

<sup>82</sup> art. 31.1 de la Constitució Espanyola i article XIII de la Constitució Francesa.

per executar les polítiques socials i, per conseqüència, qualsevol pèrdua de control suposa una renúncia difícil d'acceptar<sup>83</sup>.

En aquest sentit, l'article 15 MC OCDE estableix, com a regla general, que les activitats per compte aliè es graven a l'Estat en el qual el treball és efectivament realitzat. Ara bé, no es tracta d'un dret de gravamen exclusiu perquè l'apartat 1 estipula que els sous, salaris i remuneracions similars que un resident d'un Estat contractant percep per a un treball dependent només es poden sotmetre a imposició en aquest Estat, almenys que el treball sigui realitzat en l'altre Estat contractant.

Per tant, com que l'Estat de la residència també pot prendre en consideració les rendes obtingudes en l'altre Estat de l'activitat, ens podem trobar davant d'un risc de doble imposició, i és competència de l'Estat de residència evitar aquesta possible doble imposició en utilitzar els mètodes recollits als articles 23A i 23B del Model. En aquest sentit, l'Estat de residència pot establir exempcions respecte aquestes rendes o concedir al treballador una deducció d'un import equivalent a l'impost pagat en l'altre Estat. Tanmateix, aquest import no ha d'excedir de l'impost corresponent a aquestes rendes en l'Estat de residència<sup>84</sup>.

Alguns convenis preveuen una excepció a la regla general per als treballadors transfronterers en l'apartat 15.4 del conveni. Els criteris que estableixen els convenis bilaterals varien segons els casos i poden establir la tributació d'un treballador transfronterer en l'Estat de residència (com és el cas en el conveni hispanofrancès), en l'Estat de l'activitat o en els dos<sup>85</sup>, com és el cas entre Alemanya i Suïssa o entre Àustria i Liechtenstein, amb el pagament a l'Estat de l'activitat d'una taxa mínima del 4,5% i 4% respectivament.

En la majoria dels casos, els CDI preveuen una tributació a l'Estat de residència quan el treballador es pot qualificar de transfronterer (encara que la norma general enunciada pel MC OCDE sigui una tributació en el lloc de l'activitat) i deixen als Estats la manera de definir les modalitats d'aplicació<sup>86</sup>.

---

<sup>83</sup> VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.; DUARDO SÁNCHEZ, A., 2011. Op.cit., p. 81.

<sup>84</sup> El TJUE en la sentència C-336/96- Gilly va considerar aquesta limitació com compatible amb el Dret comunitari.

<sup>85</sup> VEGA BORREGO ,F. 2015. Op. Cit. p. 852.

<sup>86</sup> Art.15.4: "Els treballadors fronterers que justifiquin aquesta qualitat mitjançant el document fronterer creat per acord particular entre els Estats contractants estan sotmesos a imposició, pels sous, salaris i altres remuneracions que percebin per aquest concepte, únicament a l'Estat contractant del qual siguin residents".

El gravamen a l'Estat de residència és coherent amb el Dret europeu que recomana que els treballadors de l'altre Estat es beneficiïn dels mateixos avantatges que els nacionals, segons l'establert l'article 7.2 del Reglament (CEE) n° 1612/68 del Consell de 15 d'octubre de 1968, relatiu a la lliura circulació dels treballadors en la Comunitat.

D'altra banda, per al contribuent, el gravamen en l'Estat de residència de les rendes obtingudes en l'altre Estat, li representa una bona eina, ja que li permet prendre millors decisions en relació amb la seva capacitat de contribuir al poder gaudir de mesures fiscals que modulin la seva càrrega impositiva, segons les seves circumstàncies personals.

En canvi, d'altres convenis entre Estats membres preveuen un dret exclusiu a l'Estat de l'ocupació, és a dir en un Estat diferent del de residència. En aquest cas, el contribuent tributarà segons l'Impost sobre les rendes dels no residents que té les seva pròpia estructura i gravamen. Aquesta opció pot ser controvertida, donat que el treballador pot obtenir una renda no significativa, però aquesta li impedeixi poder beneficiar-se dels avantatges que resulten de tenir en consideració la seva situació personal i familiar.

### **3. LA TRIBUTACIÓ DELS RENDIMENTS DEL TREBALL DELS TREBALLADORS TRANSFRONTERERS SEGONS EL MODEL DE CONVENI OCDE**

Davant de la internacionalització creixent de l'economia, els convenis per evitar la doble imposició representen una peça bàsica en la regulació de les relacions tributàries internacionals i en particular perquè fixen, per a cada categoria de renda i segons la seva pròpia classificació, el repartiment de la potestat tributària entre els Estats implicats.

Per tant, una de les circumstàncies que incideixen significativament en el bon funcionament de les regles de distribució del poder impositiu prové del fet que els Estats que han d'aplicar-les convergeixin en la interpretació de les normes<sup>87</sup>. En efecte, si els Estats no coincideixen amb la qualificació de les rendes i cadascun d'ells en fa una

---

<sup>87</sup> CALDERÓN, J.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión europea*. Aranzadi. Pamplona, 1997. p.82..

interpretació de forma autònoma i independent en conformitat amb la seva legislació interna, aquests podran invocar una regla diferent del conveni, fet que podrà generar una doble imposició o una falta d'imposició del subjecte. Per exemple, podem citar una possible diferència d'interpretació per a una renda: com la tasca d'un director d'orquestra que es pot qualificar de *royalties* per alguns Estats o d'honoraris per altres i per tant correspondre a l'aplicació de dues regles diferents del conveni bilateral.

Els CDI tenen un paper essencial en la tributació dels rendiments del treball per a un contribuent que no és resident en l'Estat de la seva activitat perquè determina si es permet o no a l'Estat de la font de gravar les rendes obtingudes. Es nota que en aquest cas el MC OCDE utilitza un sistema de distribució compartida il·limitada i suposa que aquest Estat podrà exigir l'impost segons la seva normativa sense tenir en principi cap altra limitació. Per tant, el CDI precisa quin és el sistema de distribució de la potestat fiscal segons la qualificació que s'atribuirà a cadascuna de les rendes, la qual cosa necessita una unitat d'interpretació entre els Estats parts del conveni.

### **3.1. El concepte de treball dependent i altres relacions laborals**

La qüestió plantejada en aquest tema és analitzar si existeix una delimitació precisa de les rendes implicades en la regla aplicable als treballadors transfronterers de l'article 15.4 MC OCDE. Aquest precepte inclou "sous, salaris i altres remuneracions implicades" però no delimita aquestes rendes i només els Comentaris de l'OCDE a l'article 15 permeten aclarir les confusions en la interpretació que poden fer els Estats, com s'examinarà en el capítol següent.

L'apartat 1 dels Comentaris a l'article 15.MC OCDE reconeix que identificar si els serveis són prestats o no en el marc de l'exercici d'un treball per compte aliè a vegades pot generar dificultats i per això els Comentaris volen clarificar algunes nocions com per exemple els rendiments en espècie (apartat 2) o la distinció amb les rendes per compte propi (apartat 8.1 i següents).

La qüestió en particular es planteja per als Estats que no necessiten una condició formal per justificar una relació laboral per compte aliè, com serà el cas a Espanya i a França que apliquen la regla de la primacia del fons sobre la forma.

Finalment, els Comentaris deixen als Estats la potestat d'interpretar les nocions tal i com ho preveu l'apartat 8.4 dels Comentaris al MC OCDE a l'article 15, el qual estipula que

pertany a l'Estat de la font determinar si una renda correspon o no a un treball per compte aliè segons la seva normativa interna. Aquesta interpretació implicarà la manera d'aplicar el conveni.

El MC OCDE preveu una classificació de les rendes segons diferents capítols. Només l'article 15 de les rendes del treball dependent inclou una possible regla fiscal pròpia als treballadors transfronterers, deixant de banda d'altres categories distintes excloses doncs del dispositiu. En efecte, el treballador transfronterer pot obtenir rendes de diferents fonts sigui durant o després de la seva relació laboral i serà important veure quin serà el tractament fiscal aplicable per tal de verificar si no hi ha riscos de discriminacions.

El MC OCDE no contempla un règim unitari per a tots els rendiments del treball dependent tal i com es qualifiquen en les normatives internes de LIRPF i, com que la regla pròpia en relació amb els treballadors transfronterers només implica les rendes de l'article 15, algunes activitats es trobaran excloses.

Així, d'una banda, existeix una diferenciació segons si el treball es realitza per al sector privat (art.15) o públic (art.19), i d'altra banda, també existeix una classificació específica segons si es tracta d'artistes i esportistes (art.17), d'estudiants (art.20), de membres de consells d'administració (art.16) i s'afegeix un capítol específic per a les altres rendes no definides en els capítols precedents (art.21).

L'article 15.1 MC OCDE preveu que *“sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado”*.

Ara bé, el problema és que el MC OCDE no contempla una definició de la noció de treball dependent i com es diferencia del treball per compte propi.

En les antigues versions del model de conveni per evitar la doble imposició de 1963 i de 1977, l'article 15 portava per títol: *“servéis personales dependents”* en contraposició de l'article 14 *“servéis personales independientes”*. El 29 d'abril de 2000, el Comitè d'Afers



Fiscals de l'OCDE va adoptar un informe<sup>88</sup> amb que contempla dos canvis: es suprimeix l'article 14 i que es modifica el títol de l'article 15 per "*Income from employment*", és a dir, "ingressos per ocupació"<sup>89</sup>. Sobre això, cal destacar que Espanya i França no han realitzat aquests canvis al CDI de 10 d'octubre de 1995 i, de fet, aquest encara inclou l'article 14 intitulat "treballs independents" i l'article 15 com a "treballs dependents".

Aquesta absència de definició es podria entendre com una remissió al Dret de l'Estat que aplica el conveni per evitar la doble imposició, tal i com el que preveu l'art.3.2 del MCOCDE<sup>90</sup>. Tanmateix, no es pot entendre com una remissió sense restriccions al Dret intern: és necessari que hi hagi una interpretació autònoma del precepte en el MCOCDE per tal d'impedir que totes les rendes qualificades de rendiment el treball siguin necessàriament tractades com una renda del treball dependent.

En aquest sentit, la major part de les legislacions internes prenen com a punt de partida un concepte ampli de rendes per raó d'ocupació i a partir del mateix exclouen de l'article 15.CDI determinades rendes per motius diferents, L'element comú en la majoria de les interpretacions internes, com és el cas per Espanya i França, és la existència d'un lligam entre la remuneració i l'activitat desenvolupada<sup>91</sup>.

La doctrina ha sostingut que per poder trobar-nos davant d'una renda de l'art 15, s'ha d'existir entre el pagador i el perceptor una relació en la que concorren les notes de dependència (subordinació) i alienitat. El criteri decisiu és el grau d'independència personal i econòmica que disposa el treballador en la realització de les seves tasques i l'element determinant resideix en la relació de subordinació que existeix o no entre el contribuent i el que utilitza el seus serveis<sup>92</sup>.

En alguns casos, tal i com hem vist, pot ser difícil distingir un treball assalariat que depèn de l'article 15 amb els serveis realitzats per una empresa diferent que depenen de

---

<sup>88</sup> OECD-ilibrari (2014). "*The 2000 Update to the Model Tax Convention*".

[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000\\_mtc\\_cond-2000-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en) (consultat per última vegada el 13/08/2020).

<sup>89</sup> RUIZ, J.: "Artículo 15. La tributación de los servicios personales dependientes (o renta derivada d'un empleo" en CALDERON CARRERO, J.: *Comentarios a los convenios de doble imposición españoles*. Fundación Pedro Barrié de la Maza: Instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 811.

<sup>90</sup> Art.3.2.CDI: Per l'aplicació del conveni per un Estat contractant, qualsevol expressió no definida en el mateix tindrà, llevat que el seu context s'infereix una interpretació diferent, el significat que se li atribueixi per la legislació d'aquest Estat, relativa als impostos que són objecte del conveni.

<sup>91</sup> VILLAVERDE y DUARDO, 2011. *op cit*, pp. 79-107.

<sup>92</sup> VEGA, F., 2015. *op cit*, pp. 799-872.

l'article 7 MC OCDE. El Comentari 8.2 a l'article 15 MC OCDE precisa que en alguns Estats, una relació contractual formal no és qüestionarà per a fins fiscals llevat que hi hagi elements que suggereixin una manipulació, i en el Dret intern d'aquests Estats, es considera que un treball assalariat només s'exerceix si existeix una relació formal.

Aquesta observació no concerneix a Espanya o França, en els quals certes regles o criteris legislatius o de jurisprudència han estat elaborats amb una primacia del fons sobre la forma, que permet distingir un contracte de treball o un contracte de prestacions de serveis. En aquest cas s'aplica el Comentari 8.4. de l'article 15 MC OCDE, el qual estipula que és competència del Dret intern de l'Estat de la font determinar la relació de treball assalariat o no i la manera d'aplicar el CDI. Per tant, es pot concloure que, per a l'aplicació del conveni, la definició de la qualitat de treballador assalariat depèn del Dret intern de l'Estat de la font.

Per últim, cal recordar que ja en la Directiva 91/533/CEE, de 14 d'octubre de 1991, relativa a l'obligació de l'empresari d'informar al treballador sobre les condicions aplicables al contracte de treball o a la relació laboral, en la qual l'ocupador té una obligació d'informació del treballador per compte aliè, sigui que sigui la seva situació, sobre els punts essencials del contracte o de la relació de treball, o sobre les seves modificacions, les regles aplicables són les del Dret aplicable en l'Estat membre.

### 3.1.1. Una diferenciació entre sector privat i sector públic

El MC OCDE diferencia els rendiments del treball segons que es generin pel sector privat o el sector públic en els articles 15 i 19 MC OCDE, respectivament. Per tant, com que la qualitat de treballador transfronterer només es preveu a l'article 15, les rendes generades per establiments públics segons l'article 19 en seran excloses. En aquest punt, s'assenyala que des del MC OCDE de 1977, l'article 19 s'ha dividit en dos apartats: l'apartat 19.1 que cobreix els sous, salaris i altres remuneracions similars obtinguts durant la relació laboral i d'altra part l'article 19.2 que cobreix les pensions obtingudes després de la relació laboral.

Els comentaris sobre l'article 19 MC OCDE porten algunes precisions sobre les rendes compreses en aquest article. És interessant mencionar com al 1994, es va canviar en el MC OCDE el terme inicial de "remuneració" per el títol "sous, salaris i altres remuneracions" amb l'objectiu de clarificar l'àmbit d'aplicació de l'article 19 i recordar

que no s'aplica a les rendes de les persones que presten serveis independents o que es beneficien de pensions en relació amb un treball independent<sup>93</sup>.

En efecte, pel que fa a l'àmbit d'aplicació, l'article 19.1.a MC OCDE precisa que el treballador públic es defineix com a una persona que presta serveis a l'administració estatal, a una de les seves entitats territorials o a una de les seves persones jurídiques de dret públic (entre d'altres, els Estats federats, les regions, les províncies, els cantons, els districtes, els departaments, les ciutats, les comunitats autònomes, les entitats locals, o altres agrupacions de municipis, etc...).

Per d'altra banda, alguns Convenis bilaterals per evitar la doble imposició han ampliat l'àmbit d'aplicació d'aquest precepte. Per exemple, a Espanya i França, a més de les Organitzacions Autònomes, s'afegeixen les persones jurídiques de Dret públic i curiosament el conveni l'amplia als centres d'ensenyament<sup>94</sup>. Els Estats van firmar dos acords: el 29 d'octubre de 1999 en relació amb la interpretació de "centres d'ensenyament" i el 23 de febrer de 2005<sup>95</sup> es van afegir determinats centres culturals.

Ara bé, l'article 19 MC OCDE només inclou els ens de l'Administració de base territorial i, per tant, quedarien fora els òrgans de "l'administració instrumental" que són els organismes autònoms, entitats públiques empresarials i les agències estatals compreses a l'art. 43.1, Llei 6/1007, de 14 d'abril, relativa a l'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat. En efecte, els Comentaris a l'article 19 precisen que els apartats 1 i 2 no comprenen les rendes pagades en el marc d'una activitat empresarial realitzada per l'Estat o una de les seves subdivisió política o comunitat local i, per a la seva banda, l'apartat 3 precisa que aquestes rendes dependran d'altres articles com el 15, 17 o altres corresponents<sup>96</sup>. En el CDI entre Espanya i França, aquest apartat 19.3 encara es manté, fet que pot provocar situacions peculiars. Per exemple, a actualment, l'article 19 no s'aplica als empleats dels ferrocarrils de l'Estat, dels serveis de Correu postal, dels Teatres nacionals, etc... En aquest sentit, la DGT va afirmar que les remuneracions satisfetes per dues empreses públiques espanyoles, a pesar de ser

---

<sup>93</sup> Article 2.1. dels Comentaris a l'article 19. MC OCDE.

<sup>94</sup> TRAPÉ, M.: "Función pública. Remuneraciones del sector público." en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015, pp. 591-601.

<sup>95</sup> BOFIP - BOI 14A-4-05.

<sup>96</sup> Tanmateix, els Comentaris també preveuen que els Estats membres podran ometre aquest comentari i, per tant, ampliar l'àmbit d'aplicació de l'article 19.

constituïdes per capitals públics, atès que es dediquen a activitats comercials o industrials, no estan sotmeses a l'art 19.1<sup>97</sup>.

A la pràctica, la distinció entre activitat del sector públic o del sector privat no és gaire fàcil i a Espanya la DGT<sup>98</sup> ha hagut de qualificar, en múltiples resolucions, si una relació laboral té caràcter públic o privat.

Sobre aquest tema, es poden plantejar supòsits en què una ocupació determinada no pugui ser considerada com a pública per les normatives internes dels dos Estats implicats. En aquest cas, per a la qualificació de l'ocupació, s'hauria d'aplicar el Dret en el marc del qual hagi nascut tal relació jurídica, és a dir que l'Administració tributària de l'Estat de residència hauria d'aplicar el dret de l'Estat ocupador per determinar si s'ha de qualificar de públic o no<sup>99</sup>. Sobre aquesta qüestió la sentència del TSJ d'Andalusia, de 5 de maig del 2000, sobre la qualificació d'una pensió alemanya d'invalidesa que estipula que l'Administració o tribunals espanyols han d'aplicar la legislació alemanya per qualificar una pensió nascuda segons la legislació alemanya. En aquest sentit no procediria l'aplicació estricta de l'article 3.2. del Conveni, que permet a qualsevol dels Estats contractant aplicar el seu Dret per interpretar els termes que no resultin clars de el propi Conveni.

3.1.2. Una diferenciació segons la naturalesa de l'activitat: membres de consells d'administració, artistes, esportistes i estudiants.

El MC OCDE preveu una classificació diferenciada a l'article 15 "treball dependent" segons si es tracta de membres de consells d'administració (art.16), d'artistes i esportistes (art.17) o d'estudiants (art.20)<sup>100</sup>.

En primer lloc, l'article 16 MC OCDE regula les rendes que reben els membres de consells d'Administració o de vigilància de societats per a aquesta condició i que seran imposables exclusivament a l'Estat de residència de la societat.

---

<sup>97</sup> DGT, consulta vinculant V0002-00, de 2/02/2000.

<sup>98</sup> DGT consulta 1335-97, de 24/06/1997.

<sup>99</sup> Bufete Mañá-Krier-Elvira . "La Tributación de las pensiones en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania" a <https://www.bmk.es/ca/la-tributacion-de-las-pensiones-en-el-convenio-para-evitar-la-doble-imposicion-entre-espana-y-alemania>. (consultat per última vegada el 06/01/2019).

<sup>100</sup> També es nota un capítol específic per a les altres rendes no definides en els capítols precedents (art.21).

D'acord amb VEGA<sup>101</sup>, aquest article no ocupa realment una posició de preferència, ja que difícilment es pot considerar que les rendes que regula poguessin tractar-se com a rendes de l'article 15, donat que no deriven d'una relació de dependència o de l'exercici d'un treball, malgrat el fet que molts Estats qualifiquen aquestes rendes com a rendiment del treball en l'ordenament intern, com és el cas a Espanya o França.

En efecte, aquest article inclou rendes de qualsevol naturalesa, siguin dineràries o en espècie, actuals o diferides, amb independència de la seva denominació, però sempre que es rebin per raó d'una funció d'alta direcció o vigilància.

La versió de 2005 del MC OCDE incorpora els "*stock-options*", la qual cosa pot plantejar una dificultat, ja que aquesta renda té un caràcter diferit i pot ser pagada un cop que el titular ha perdut la seva condició de membre del consell, perquè el fet generador de l'impost és l'obtenció de la renda derivada. Aquestes rendes i els beneficis potencials que en deriven no s'han de confondre, per tant, amb les derivades d'un treball dependent regulades en l'article 15 MC OCDE. Els Comentaris al MC OCDE exigeixen definir clarament els possibles beneficis per la percepció de "*stock-options*". Així el primer benefici és el derivat exclusivament de l'exercici del dret d'opció rebut o si aquestes operacions són pròpies d'un inversor. El CDI firmat amb França no accepta termes assimilats als expressament llistats, precisant que les rendes obtingudes per d'altres conceptes queden subjectes a l'article 15.

També una altra possibilitat és que un membre del Consell d'administració d'una societat pugui realitzar d'altres activitats per a la mateixa entitat però com a empleat. Segons els Comentaris 2 a l'article 16, aquestes rendes quedaran al marge de l'article 16 MC OCDE i tributaran segons l'article 15 en la mesura que en compleixin els requisits.

En segon lloc, l'article 17 MC OCDE preveu unes regles específiques per als artistes o esportistes independentment de la qualificació de la relació laboral, és a dir de les disposicions dels articles 7 (beneficis empresarials) i 15 (treball dependent). Per tant, aquest article inclou certes activitats sigui quina sigui la naturalesa de la relació laboral, independent o per compte aliè, o el sector d'activitat, privat o públic. En efecte, la regla

---

<sup>101</sup> VEGA, F., 2015, op.cit. p.812.

general l'article 17 s'aplica quan l'artista o el esportiu és al servei d'un Estat tot i que alguns convenis bilaterals del Model OCDE preveuen determinades exempcions<sup>102</sup>.

Una dificultat més és que les rendes enteses en aquest article són nombroses perquè comprenen tant els rendiments de l'esdeveniment en el qual participa la persona com els rendiments derivats sota la forma de drets de publicitat, de patrocini o de rendiments obtinguts en canvi de drets en la imatge per exemple, sempre que poden relacionar-se amb l'actuació o aparició de l'artista o esportiu a l'estranger.

Per la seva part, no s'inclouen els drets d'autor (que es tracten com a canons), ni les quantitats percebudes per a la cancel·lació d'una actuació que seran beneficis empresarials o rendiments del treball, o tampoc els drets de traspàs dels jugadors de futbol<sup>103</sup>.

I per últim, el MC OCDE preveu un article 20 que afecta determinades rendes que poden percebre estudiants o persones en pràctiques.

Es tracta de les rendes per cobrir les seves despeses de manteniment, estudi o formació sempre que procedeixen de fonts alienes a l'Estat de l'activitat, segons el que precisa l'apartat 1 dels Comentaris a l'article 20 MC OCDE. El MC OCDE no inclou cap denominació específica però dins d'aquest s'entenen les beques, subvencions i ajudes de l'Estat, tant públiques com privades, i qualsevol altra renda que respecti la finalitat de l'article. Pel que fa a les quantitats, els Comentaris interpreten que el nivell de rendes no pot excedir el nivell de despeses que pot resultar habitual per cobrir-les<sup>104</sup>.

Pel que fa als professors i investigadors, existeix un gran nombre de convenis bilaterals que comporten clàusules específiques a aquestes categories de treballadors com és el cas en el hispanofrancès, la qual cosa els exclou de la regulació fiscal pròpia als treballadors transfronterers que depenen de l'article 15 MC OCDE.

---

<sup>102</sup> El CDI França-Espanya no preveu el cas però exclou de la regla les rendes obtingudes per un artista o esportiu que actua de forma personal a l'estranger en espectacles finançats per fons públics de l'Estat de residència, segons l'article 17.3 i 17.4.CDI.

<sup>103</sup> FALCON y PULIDO, 2013, *óp cit*, p.124.

<sup>104</sup> TRAPÉ, M., 2015, *óp cit*, pp. 603-612.

### 3.1.3. Les rendes obtingudes després de la relació laboral

El Model MC OCDE també diferencia el tractament fiscal entre les rendes obtingudes durant i després de la relació laboral: les pensions percebudes pel sector privat (art. 18 MC OCDE) i les percebudes pel sector públic (art. 19.2 MC OCDE). Ara bé, és necessari indicar que la delimitació del concepte de pensió no és senzill, en particular a causa de la proliferació d'instruments financers i de previsió social mixtes i bastant complexes<sup>105</sup>.

Els articles 18 i 19.2 MC OCDE integren els règims legals de jubilació i s'entenen inclosos les pensions dels règims estatutaris als quals la afiliació com a regla general és obligatòria per al conjunt dels treballadors per compte aliè, és a dir les pensions legals bàsiques que es regulen per la Seguretat social.

El problema plantejat és que també aquests articles poden incloure d'altres rendes o pensions que corresponen a règims legals obligatoris amb dispositius específics en un Estat i que no tenen el seu equivalent en l'altre.

També davant dels possibles problemes d'interpretació entre els diferents Estats membres, els Comentaris al MC OCDE permeten abordar algunes preguntes que plantegen les pensions per saber a quin capítol del Conveni pertanyen.

Per delimitar les rendes implicades, l'article 1 dels Comentaris a l'article 18 indica que el terme pensió és necessàriament vinculat als pagaments realitzats en relació amb ocupacions passades en el sector privat. Més enllà, l'apartat 24 dels Comentaris a l'article 18 precisa que una pensió pagada per la Seguretat social està vinculada a una ocupació passada i doncs depèn de l'article 18 quan aquesta és una condició indispensable al seu cobrament, la quantitat està lligada al nombre d'anys treballats, a les contribucions realitzades durant aquests anys o a les rendes invertides durant aquests anys.

La noció de Seguretat social es contempla a l'apartat 28 dels Comentaris a l'article 18 com un sistema de protecció obligatori implantat per un Estat per assegurar a la seva població uns nivells mínims de renda o beneficis de jubilació o per reduir l'impacte

---

<sup>105</sup> HORTALÀ, J.: *Rentas del empleo. Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Aranzadi. Cizur Menor, 2007.

financer derivat de situacions com l'atur, els accidents laborals, malalties o la mort. Entre elles s'inclouen: les prestacions de jubilació, d'ancianitat, atur, incapacitat, maternitat, supervivència, malaltia, assistència i protecció de la família.

Donada la vinculació del concepte "pensió" amb l'expressió "d'altres remuneracions similars" també s'inclouen aquelles en que el beneficiari és una persona distinta de la que genera el dret a la seva percepció (pensions de viduïtat o orfandat)<sup>106</sup>. En efecte, l'apartat 3 dels Comentaris a l'article 18 estipula que, a més de les pensions pagades directament a d'antics treballadors per compte aliè, també s'inclouen les pensions pagades a d'altres beneficiaris com els cònjuges sobrevivents, les parelles o els fills dels treballadors per compte aliè i les altres remuneracions similars com les rendes vitalícies pagades en raó d'ocupacions anteriors.

Pel que fa a la delimitació de les pensions de caire privat i/o públic, és interessant veure com l'article 18 també pot incloure, segons els Comentaris, les pensions en raó de serveis prestats a un Estat o a una de les seves subdivisions polítiques o comunitat local, ja que no estan cobertes per les disposicions de l'article 19.2. En aquest sentit, es pot entendre que les pensions percebudes pels funcionaris públics en el desenvolupament de funcions prestades en el marc d'una activitat empresarial, que queden excloses de l'article 19.

Per d'altra banda, s'ha de tenir també en consideració que la periodicitat del pagament no té cap incidència sobre la dependència o no de la renda als efectes de l'art.18 MC OCDE. A moltes vegades, la DGT ha contestat quant a la validesa de la noció de pensió dependent de l'art 18 que sigui pagada sota la forma d'un capital o sota forma de rendes<sup>107</sup>.

L'expressió altres "remuneracions similars" permet incloure en l'article 18 els pagaments sense caràcter periòdic com per exemple un pagament a preu fet realitzat a finals d'una relació laboral en lloc del pagament periòdic d'una pensió<sup>108</sup>.

La qualificació en el CDI no és senzilla perquè les pensions poden dependre de l'art 18, del 19.2 o del 22. En l'apartat 24 dels Comentaris a l'article 18, es diu que segons les circumstàncies, els pagaments de la Seguretat social poden, d'una part, resultar de

---

<sup>106</sup> HORTALÀ, J., 2007, *óp cit*, p. 582.

<sup>107</sup> DGT, consultes generals: 0538-02, de 04/04/2002 i 1973-01, de 07/11/2007.

<sup>108</sup> Comentaris OCDE article 18. apartat 5.



l'article 18 com a pensió o remuneració similar lligada a una ocupació anterior, d'altra part, resultar de l'article 19.2 com a pensions pagades per un Estat, directament o a través d'uns fons constituïts, respecte uns serveis prestats a aquest Estat, o finalment resultar de les altres rendes com a elements de rendes no tractades anteriorment (pensions rebudes per autònoms, no contributives, per a edat i invalidesa, quan no estan vinculades a un treball anterior). En aquest moment, es pot destacar que les pensions d'invalidesa o incapacitat permanent s'haurien d'incloure en aquest article 18, en particular quan deriven d'un accident de treball o malaltia professional<sup>109</sup>.

En contraposició, existeixen, a tall d'exemple, altres rendes que no s'inclouen dins la regulació de l'article 18 MC OCDE. En primer lloc, algunes rendes que figuraran com a "altres rendes" de l'article 22 CDI, com ara les pensions originades per motius diferents d'una ocupació, d'entre les quals es poden esmentar les prestacions no contributives o les pensions compensatòries entre cònjuges, per aliments o per fills que es regulen necessàriament per l'article 22. En segon lloc, algunes rendes que s'inclouen dins l'àmbit d'aplicació de l'article 15 són les prestacions per atur donat es qualifiquen com a rendiments del treball i les opcions sobre accions exercides després de la situació laboral o la jubilació, segons el que preveu l'apartat 12.5 dels Comentaris a l'article 15.

Tanmateix, pel que fa a la distinció entre pensió i indemnització per acomiadament, els Comentaris encara no han arribat a un consens entre les rendes del treball de l'art 15 i les pensions de l'art 18. Si la quantitat rebuda a l'acabament de la situació laboral substitueix una pensió o compensa la reducció en l'import d'una pensió, la quantitat rebuda haurà de qualificar-se com a remuneracions similars i sotmetre's a l'art 18. També un altre element de judici serà de veure si el perceptor a assolit l'edat de la jubilació<sup>110</sup>.

Finalment cal destacar algunes rendes que es podran regular en els articles "interès", "guany en capital" o "altres rendes" que són les pensions sobre les que s'hagi contribuït per mitjà de rendes no salarials, com per exemple, les rendes vitalícies generades com contraprestació del lliurament d'un bé immoble.

Podem trobar situacions en les quals el beneficiari ha acumulat períodes de treball en els sectors públic i privat i és important saber qui serà el tractament d'aquestes rendes

---

<sup>109</sup> HORTALÀ, J., 2007, *óp cit*, pp. 577-598.

<sup>110</sup> *Íbid.*, pp. 577-598.

segons el MC OCDE i si hi ha una correlació o no amb les rendes obtingudes durant la relació laboral, en particular en relació amb el benefici o no de la normativa per a treballadors transfronterers de l'art.15.4. Es planteja per exemple la qüestió de saber què passa en el cas que el beneficiari hagi acumulat períodes de treball en els sectors públic i privat. Sobre això, l'apartat 5.4 dels Comentaris a l'article 19.2 estipula que, en aquests sistemes que permeten traslladar els drets consolidats, si els drets a pensió d'un funcionari s'han transferits d'un règim públic a un règim privat, la totalitat de la pensió serà inclosa en l'article 18. En situació inversa, si els drets a pensió d'un funcionari s'han transferits d'un règim privat a un règim públic, aleshores les situacions són diverses segons els Estats: alguns Estats graven la totalitat dels pagaments segons l'article 19 com també d'altres fan una repartició segons la natura dels pagaments i apliquen els articles 18 i 19 a les rendes respectives.

#### 3.1.4. La delimitació de les rendes obtingudes per un treballador transfronterer durant la relació laboral

Per clarificar millor una part de l'objecte del treball, és important determinar quines rendes són compreses a l'article 15 MC OCDE corresponent als treballadors del sector privat, ja que només aquest article preveu una normativa concreta per als treballadors transfronterers. Per a això, estudiarem el que precisen els comentaris de l'OCDE.

En primer lloc, les rendes compreses seran les que provenen de l'exercici d'una ocupació, independentment de quan els ingressos puguin ser pagats, acreditats o d'una altra manera adquirits definitivament per l'empleat d'acord amb l'article 2.2 dels comentaris a l'article 15.MC OCDE. Aquesta regla deixa entreveure possibles dificultats d'interpretació amb les altres rendes obtingudes després de la finalització de l'ocupació.

Per aclarir aquest punt, l'actualització dels Comentaris al Model de Conveni 2014 de la OCDE ha afegit els apartats 2.3 a 2.16 i 4.1 als comentaris de l'article 15 MC OCDE per proporcionar una interpretació relativa a la tributació de les indemnitzacions o pagaments derivats de l'acabament de la relació laboral, la qual permet regular la potestat de gravamen quan la relació es duu a terme en més d'un Estat o quan els empleats han realitzat el seu treball en diferents jurisdiccions. Aquests nous comentaris permeten determinar les rendes que poden ser incloses a l'article 15 MC OCDE tot i

que, segons alguns autors, haurien merescut una millor reflexió ja que enuncien diversos pagaments comuns relacionats amb la finalització de la feina<sup>111</sup>.

D'altra banda, serà important analitzar, ja en el capítol següent, si algunes rendes poden ser excloses de l'article 15 CDI, tot i que la legislació interna a Espanya o a França les qualifiquen com a rendiments del treball degut a que la relació ha finalitzat o que aquestes rendes no tenen cap connexió amb aquesta relació.

### 3.1.5. Les rendes en espècie

L'article 2.1 dels Comentaris a l'article 15 MC OCDE indica que els Estats Membres entenen que també s'inclouen les rendes en espècie rebudes per raó d'una ocupació, com per exemple, les opcions d'accions, l'ús d'una habitació o d'un cotxe, el benefici d'una assegurança per malaltia, una assegurança vida o les adhesions a clubs.

Per tant, al considerar-se com a una part dels rendiments del treball, aquestes rendes es sotmetran a les mateixes regles impositives que els sous i salaris.

Aquests rendiments en espècie representen per a l'empresa una despesa a assumir en lloc de l'empleat, cosa que no pot estar directament relacionada amb l'exercici de l'activitat professional. Això pot incloure la prestació d'un servei o propietat, o fins i tot, el pagament d'un import fixat. Per exemple, el reemborsament de les despeses de mudança es pot comparar a un reemborsament de les despeses professionals. Per contra, si es paga una bonificació tarifa plana, l'import que excedeixi dels costos reals es considerarà com una prestació en espècie.

Segons la regla del MC OCDE, a les prestacions en espècie, que formen part integral de la retribució de l'empleat, s'han de sumar a altres ingressos per sotmetre's a tributació, però s'haurà de veure com les normatives internes regulen el càlcul de les quantitats preses en compte que normalment haurien de correspondre als costos realment a càrrec de l'empresa.

En cas que els rendiments en espècie concedits a un treballador per l'empresa es consideren excessius, aleshores haurien de ser integrats de nou en els beneficis de

---

<sup>111</sup> VELA, A.: Actualización de los Comentarios al Modelo Convenio 2014 de la OCDE. Thomson Reuters, 2015.

l'empresa i assimilar-se a una distribució de beneficis que no depèn de l'article 15 MC OCDE sinó de l'article 11 sobre "dividends" i tributar com a rendiment del capital mobiliari.

Finalment, també hi pot haver diverses excepcions que permeten declarar aquests avantatges en forma de paquet en lloc de comptabilitzar les despeses reals i que plantegen igualment la qüestió de la interpretació fiscal entre els Estats implicats en el conveni.

### 3.1.6. Els pagaments efectuats després de la relació laboral

L'actualització del Conveni Fiscal de 2017 MC OCDE, aprovada pel Comitè d'Assumptes Fiscals el 28/09/2017 i pel Consell de l'OCDE el 21.11.2017, afegeix als Comentaris a l'article 15 algunes regles respecte els pagaments efectuats després de la situació laboral que són descrites en els apartats 2.4 a 2.16.

La finalitat d'aquests articles és d'establir algunes regles per tal de determinar si aquests pagaments efectuats després de la relació laboral es connecten, és a dir si constitueixen o no "sous, salaris i altres remuneracions similars" dependents de l'article 15 i en quina mesura el seu pagament o part d'aquest pagament es pot considerar en l'exercici d'una ocupació en un Estat determinat.

Per tant, els pagaments efectuats després de l'acabament de l'ocupació en virtut d'un treball fet abans, i d'acord amb l'article 2.4 dels CMC, es consideren com procedents de l'Estat en què es realitzen en relació amb aquestes activitats. Per exemple, el salari corresponent a l'últim període de treball o també les comissions per les vendes realitzades en aquest període.

Però l'anàlisi pot ser més complex quan es tracta per exemple d'un pagament fet en relació amb els dies de vacances no utilitzats. En aquest cas, d'acord amb l'apartat 2.5 dels CMC, la regla estipula que els dies adquirits durant l'últim any d'ocupació formen part de la remuneració en relació amb el període de treball que genera aquests drets. En efecte, llevat que els fets i les circumstàncies indiquin que aquest no és el cas, els Comentaris indiquen que qualsevol pagament en relació amb drets generats per anys anteriors i que no s'han utilitzat en els últims anys s'ha de considerar com un benefici al qual l'empleat tenia dret, respecte dels seus últims dotze mesos d'ocupació, en proporció

assignada als diferents llocs en els quals l'ocupació s'ha exercitat durant aquest període. També s'afegeix que la regla seria diferent en cas que s'establís que aquests drets es referien clarament a períodes específics a ocupacions anteriors.

D'altres situacions potser conflictives però menys evidents també són objecte d'aclariments en els articles 2.6 a 2.16 dels Comentaris per saber si s'ha d'incloure o no la renda en l'article 15 MC OCDE:

- a) la remuneració obtinguda durant un període de notificació prèvia a la fi del contracte (apartat 2.6);
- b) la indemnització per la pèrdua d'ocupació (apartat 2.7);
- c) els danys i perjudicis per incompliment de les obligacions contractuals o jurídiques implicades (apartat 2.8);
- d) el pagament a canvi de l'obligació de no treballar per a un competidor del seu ex ocupador (apartat 2.9);
- e) els pagaments fets després de l'acabament de l'ocupació en virtut de les contribucions de pensions o els drets de pensió (apartat 2.10);
- f) els pagaments fets després de l'acabament de l'ocupació en virtut de diversos acords de compensació diferida (apartat 2.11);
- g) els altres pagaments fets després de l'acabament de l'ocupació en virtut de la participació en els beneficis en general i de les opcions sobre accions (apartat 2.12);
- h) la cobertura mèdica o assegurança de vida per un cert període després de l'acabament de la seva ocupació (apartat 2.13);
- i) una compensació per la pèrdua d'ingressos en el futur com a conseqüència d'un accident o discapacitat ocorregut durant l'ocupació (apartat 2.14);
- j) el pagament en relació amb la pèrdua de futures comissions (article 2.15);
- k) i com a conseqüència d'un acord de transició, el pagament de la totalitat o part del salari per un període durant el qual no va a treballar (apartat 2.16).

a) D'acord amb l'apartat 2.6 relatiu a la notificació prèvia a l'acomiadament, els Comentaris al MC OCDE estipulen que, durant el període de notificació i en funció d'una llei o del contracte, si no es requereix que l'empleat treballi i que aquest només percep una remuneració, aquesta es considera percebuda en virtut de l'ocupació. Aquesta renda es considera com a provinent de l'Estat en què normalment s'hauria realitzat l'activitat, tenint en compte tots els fets i circumstàncies.

b) D'acord amb l'apartat 2.7 en relació amb la indemnització per acomiadament, la situació és diferent. En efecte, aquest pagament sovint es calcula en funció del període de treball anterior. Per tant i llevat que els fets i les circumstàncies indiquin que no és el cas, el pagament s'ha de considerar com una remuneració per als dotze darrers mesos d'ocupació i atribuïda en proporció als diferents llocs en què l'ocupació es va realitzar durant el període. Constitueix doncs una renda rebuda a títol d'aquesta ocupació d'acord amb l'última frase de l'apartat 1<sup>112</sup>.

c) D'acord amb l'apartat 2.8 en relació amb els danys i perjudicis obtinguts per incompliment de les obligacions contractuals o jurídiques a la finalització de la feina, el tractament d'aquest pagament dependrà de la finalitat de la compensació. Si s'atorguen aquests danys a causa de que la notificació va ser inadequada o perquè el pagament per terminació legal o contractual no es va pagar, s'ha de tractar com a remuneració de reemplaçament. No obstant això i com l'hem assenyalat prèviament, els danys punitius o danys concedits per raons com ara la discriminació o el dany a la reputació s'han de tractar de manera diferent com a altres rendes segons l'article 21 MCOCDE.

d) D'acord amb l'apartat 2.9 en relació amb els pagaments obtinguts en canvi d'una obligació de no competència (és a dir de no treballar per a un competidor de l'antic ocupador), es remarca que l'obligació gairebé sempre es limita en el temps i sovint en l'espai. La regla general a Espanya o França, per exemple, la indemnització es pot determinar sota la forma d'un pagament a preu fet o bé a partir del percentatge d'un salari. El seu pagament es pot fer, o bé en una sola vegada a l'acabament de l'ocupació, o bé periòdic durant el període de no competició<sup>113</sup>. Segons els Comentaris doncs, tot i que aquests pagaments siguin en relació directa amb l'ocupació i constitueixin doncs una remuneració rebuda en raó d'una ocupació per compte aliè, no constitueixen en la majoria dels casos una remuneració rebuda a canvi d'activitats exercides abans de l'acabament de la feina. Per tant, no seran vinculats a l'activitat i només seran imposables en l'Estat de residència del contribuïent al moment del pagament.

També els Comentaris preveuen una excepció si els pagaments obtinguts a canvi d'una obligació de no competència formen part de la remuneració mensual dels treballadors i precisen que aleshores els principis establerts prèviament no s'apliquen i que la part de

---

<sup>112</sup> A la normativa francesa, d'acord amb l'art.80 duodecimes del *Code General des Impôts* també es precisa que les indemnitzacions percebudes per un treballador a l'ocasió de l'acabament del seu contracte de treball constitueixen, en principi, una renda que depèn de la categoria dels sous i salaris. Es tracta en particular de les indemnitzacions d'acomiadament segons l'art. 80 duodecimes 1.1. i 1.3..CGI.

<sup>113</sup> Cour de Cassation. Cass.soc.7 mars 2007,n°05-45511 FPPBR.

la remuneració percebuda durant l'ocupació en relació amb aquesta obligació s'ha de tractar igualment com la resta de la remuneració. En les normatives internes a Espanya i a França, es destaca que aquestes indemnitzacions no tenen la mateixa qualificació a efectes tributaris ja que es consideren com a element del salari a França<sup>114</sup>, d'acord amb l'article 80.*duodecies* CGI, i no a Espanya<sup>115</sup>. Més globalment, aquestes diferències d'interpretació possibles entre les normatives internes i els CMC poden generar situacions conflictives i riscos de doble imposició.

e) D'acord amb l'apartat 2.10 en relació amb els diversos pagaments que s'efectuen després de l'acabament de l'ocupació en virtut de les cotitzacions de jubilació o de drets a pensió de l'antic empleat, els Comentaris intenten aportar aclariments donat es difícil distingir si es tracta d'una pensió depenent de l'article 18 MC OCDE o d'un pagament realitzat després de l'acabament de la feina depenent de l'article 15 MC OCDE. D'acord amb l'apartat 6 dels Comentaris a l'article 18, la regla estipula que és una qüestió de fet. A Espanya, en una consulta vinculant de 2010, la DGT<sup>116</sup> es va pronunciar sobre la qualificació dels pagaments realitzats per l'empresa corresponent al cost del conveni especial amb la Seguretat social<sup>117</sup> després de l'extinció de la relació laboral.

Per determinar la naturalesa que té l'abonament de les quotes del conveni, realitzada per l'empresa als treballadors la relació laboral s'extingeix en l'àmbit d'un expedient de regulació d'ocupació, la DGT va concloure que es tractava d'un rendiment del treball d'acord amb l'article 17.1 LIRPF, el qual precisa que *“es consideraran rendiments íntegres del treball totes les contraprestacions o utilitats, qualsevol que sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o de la relació laboral o estatutària i no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques”*. En una altra consulta de 2017 sobre el tractament fiscal de les primes d'assegurança col·lectiva, que instrumenta els compromisos per pensions, abonades per l'entitat bancària des del moment de la prejubilació, la DGT va concloure que es tractava d'una remuneració addicional per raó d'una ocupació anterior i per tant rellevant als de l'article 15 CDI<sup>118</sup>.

---

<sup>114</sup> Cass.soc.,23 jun 2010, n°08-70.233. La contrapartida financera de no-competició té la naturalesa de indemnització compensatòria de salari.

<sup>115</sup> DEVESA, CALVO. Pacto de no competencia post contractual (02.2018) a <https://www.devesaycalvo.es/pacto-de-no-competencia-post-contractual> (consultat per última vegada el 13/01/2020).

<sup>116</sup> DGT consulta vinculant V1767-10, de 30/07/2010 .

<sup>117</sup> El règim legal dels convenis és l'establert fonamentalment per l'Ordre TAS / 2865/2003, de 13 d'octubre, pel qual es regula el conveni especial en el Sistema de la Seguretat Social (BOE del dia 18), en l'article 20.

<sup>118</sup> DGT consulta vinculant V 2834-17, de 02/11/2017.

f) D'acord amb l'apartat 2.11 en relació amb diversos acords de remuneració diferida després de l'acabament de la feina, els Comentaris precisen que s'han de tractar com a rendes dependents de l'article 15 MC OCDE i, pel que fa a la localització, precisa que en la mesura que es poden associar a un període específic de l'activitat en un Estat determinat, s'ha de considerar aquestes rendes com procedent d'aquest Estat.

g) L'article 2.12 analitza els pagaments que es realitzen després de la finalització de l'ocupació en virtut de la participació en els beneficis en general i de les *stocks options* en particular i estipula que tot i que el seu tractament depèn de les seves pròpies característiques en el MC OCDE, els principis enunciats en els paràgrafs 12 a 12.15 dels Comentaris són útils per al tractament d'altres formes de participació en els beneficis. Per exemple, en relació amb les rendes que deriven de la concessió d'*stock options*, sovint aquestes no s'entenen produïdes en el moment en què aquestes es concedeixen, sinó en aquell en què s'exerceixen. Segons l'apartat 12.1 dels Comentaris MC OCDE a l'article 15, en aquests casos l'Estat de l'activitat té la potestat de gravamen ja que, quan s'acredita la renda, no es presta el treball en l'Estat de l'activitat. En una consulta vinculant de 2017 sobre la naturalesa de la renda derivada del lliurament d'accions i la seva data de meritació, la DGT va concloure que el lliurament gratuït, o per preu inferior al normal de mercat, d'accions als treballadors per part de l'empresa, per la seva condició de tals, es qualifica com a rendiment del treball en espècie doncs dependent de l'art.15 CDI, d'acord amb els art.17.1 i 42.1 LIRPF<sup>119</sup>.

h) Segons l'article 2.13 en relació amb els avantatges mantinguts per un cert període després de la relació laboral (dret a la cobertura mèdica, assegurança de vida, serveis d'una agència d'inversions, d'assessorament en recerca de feina, entre d'altres) llevat que els fets i les circumstàncies indiquin que no és el cas, els Comentaris precisen que aquestes rendes s'han de considerar com a una retribució prevista a l'article 15 i que prové de l'Estat en què el treball es realitzava a la seva finalització, i per tant al moment que va néixer l'obligació de pagament.

i) L'article 2.14 preveu les regles a adoptar en relació amb les indemnitzacions per pèrdues de rendiments futurs com a conseqüència d'un accident o discapacitat ocorregut durant l'activitat i estipula que el seu tractament en el MC OCDE depèn del context jurídic en què es realitza.

---

<sup>119</sup> DGT consulta vinculant V3139-17, de 04/12/2017.



j) Segons l'aparat 2.15 relatiu als pagaments percebuts per un venedor després de l'acabament de la feina en relació amb la pèrdua de comissions futures, es precisa que el tractament depèn del context jurídic en què es realitza i que doncs, en funció de les circumstàncies, o bé aquest pagament es pot assimilar a una remuneració diferida a què el venedor tenia dret per raó de vendes anteriors, o bé es pot realitzar segons una disposició del contracte de treball que dóna al venedor el dret a rebre comissions sobre les vendes futures possibles. Els Comentaris precisen que en tots dos casos, el pagament s'ha de considerar com provinents de les activitats realitzades pel treballador que van fer néixer el dret a aquestes comissions. També els Comentaris estipulen que a vegades la indemnització en relació amb les futures comissions que el venedor probablement hauria guanyat si hagués continuat treballant per al mateix ocupador també pot constituir una indemnització per a acomiadament abusiu o una forma d'indemnització per acomiadament, i que, per tant, s'ha de tractar en conseqüència.

k) Segons l'apartat 2.16 sobre els pagaments realitzats en relació amb un dispositiu de prejubilació que poden correspondre a la totalitat o part del salari per un període durant el qual el treballador no va a treballar, els Comentaris estipulen que els pagaments s'han d'entendre com a obtinguts en relació amb l'ocupació i dependents de l'article 15. En una consulta vinculant de 2004, la DGT va concloure que les remuneracions de prejubilació satisfetes per una empresa espanyola, depenen de l'article 15 CDI i que són obtingudes d'Espanya<sup>120</sup>. Ara, atès que el consultant es troba en la situació de "prejubilat", no es pot entendre que estigui exercint una feina a Espanya, de manera que, en ser resident fiscal a França, les remuneracions que li satisfà l'empresa espanyola com empleat prejubilat només es poden sotmetre a imposició a França mentre es donin les condicions que s'exposen en l'escrit de consulta, es troba exemptes de tributació a Espanya. En aquest àmbit, es pot qüestionar com es defineix la noció de presència física aleshores que el treball només s'efectua a temps parcial. Segons els Comentaris doncs, aquesta remuneració s'ha de considerar obtinguda des de l'Estat en què és raonable suposar que l'empleat hauria treballat durant aquest període.

La determinació d'aquestes regles és essencial respecte els problemes convencionals en relació amb els pagaments efectuats després de la relació laboral i que afecten també als treballadors transfronterers.

---

<sup>120</sup> DGT, consulta vinculant V0002-04, de 28/01/2004.

### 3.1.7. Les rendes no definides de l'article 21 MC OCDE

L'article 21 MC OCDE enuncia una regla general per a les rendes no definides en els altres articles del conveni o que provenen de fonts no expressament mencionades en el mateix. Ara bé, el MC OCDE no preveu cap definició del concepte d'altres rendes com tampoc existeix en les legislacions internes dels Estats. Per això, la determinació de quan una renda s'ha de regular per aquest article depèn de la interpretació que se'n fa en cadascun dels articles anteriors i, per exclusió de tots o cadascun d'ells.

Per tant, atès que el procés de delimitació de les rendes incloses en cada article depèn no sols de les definicions contingudes en el MC OCDE sinó també de les fixades per la legislació dels Estats contractants, és possible que una mateixa renda obtinguda en el marc d'un mateix Conveni pugui sotmetre's per l'article 21 quan el seu perceptor és resident d'un dels Estats, mentre que podria sotmetre a un repartiment de potestat d'acord a un altre precepte si el seu perceptor és resident de l'altre Estat<sup>121</sup>.

Com a exemple, de renda que podria ser inclosa dins podem citar en l'article 21 MC OCDE, les rendes vitalícies i les rendes temporals que portin per causa una contribució de capital anterior, però no les portin per causa una transmissió prèvia d'un element patrimonial: una renda vitalícia que porta per causa la transmissió d'un immoble relleva de l'art 6, i no obstant això, si porta per causa una imposició de capital anterior, la renda temporal o vitalícia queda inclosa en aquest precepte. A Espanya, la DGT ha contestat que també s'havia d'incloure en l'article "altres rendes", les rendes derivades d'un pla de pensions de tipus individual o de determinats contractes d'assegurança vida o invalidesa no associats amb una ocupació anterior<sup>122</sup>.

Una altre observació és que l'article també inclourà les rendes derivades de nous instruments financers com les rendes derivades de contractes de futur, opcions o permutes financeres, entre d'altres. En aquest tema, sembla que aquesta ubicació presenti un element de temporalitat que no es pot desconèixer. En efecte, sembla més respondre al caràcter nou i atípic d'aquestes rendes i per això a la seva falta d'adequació a categories més consagrades i a la vegada més tancades de rendes com interessos o guanys en capital, que a una voluntat expressa de considerar-les com una categoria

---

<sup>121</sup> HORTALÀ, J., 2017, *óp cit*, pp. 645-654.

<sup>122</sup> DGT consulta vinculant V 0981-14, de 07/04/2014; consulta 0011-02, de 10/01/2002.

residual. Per a això, els CMC conviden els Estats en les seves negociacions a acordar d'altres situacions alternatives<sup>123</sup>.

Es nota que el MC OCDE de 2010 manté el paràgraf 7 relacionat amb aquest instruments financers quan es contracten entre parts vinculants, permetent la recaracterització de les rendes sobre els excessos que es generen en relació amb la retribució coincident a parts independents.

Finalment, l'article 21 MC OCDE també inclourà d'altres rendes diverses com ara, les indemnitzacions per responsabilitat civil tant si és per a dany en les coses o en les persones; els premis artístics, literaris o científics, els premis de loteria i els guanys derivats del joc; les contribucions realitzades a fundacions o "trusts"; o les rendes procedents d'un Estar tercer.

En aquest tema, serà important fer un comparatiu amb les normatives internes dels Estats implicats en el conveni per veure si reconeixen una categoria de rendes que podrien tenir un caràcter residual i permetrien fer un paral·lelisme amb l'article 21 MC OCDE.

Tanmateix, com a regla general, es pot destacar que totes les rendes pagades en virtut d'un treball fet prèviament es consideren procedent de l'Estat de l'activitat i pertanyen a l'article 15 si tenen una connexió amb un treball anterior.

Per d'altra banda, trobem algunes excepcions com les relacionades amb els danys punitius o danys concedits per raons com ara la discriminació o el dany a la reputació que també depenen de l'article 21 MC OCDE titulat "altres rendes". Igualment, un pagament a canvi de l'obligació de no treballar per a un competidor del seu ex ocupador no es considera en la majoria dels casos relacionada amb l'ocupació i depenen de les altres rendes de l'article 21MC OCDE.

La participació en els beneficis en general i els *stock-options* en particular depenen de les seves pròpies característiques, i una compensació per la pèrdua d'ingressos en el futur com a conseqüència d'un accident o discapacitat ocorregut durant l'ocupació depèn del context jurídic en què es realitza i pot caure en els articles 18,19 o 21 MCOCDE.

---

<sup>123</sup> TRAPÉ, M.: "Otras rentas" en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015, pp. 615-623.

En aquest capítol, hem volgut veure quina era la tipologia de les rendes i la seva classificació en el MC OCDE i com els Comentaris podien ajudar els Estats a convergir en la interpretació de les normes per al bon funcionament de les regles de distribució del poder impositiu. Per tant, en relació amb les rendes que pot percebre un treballador per compte aliè durant la seva relació laboral, és important que hi hagi una unitat d'interpretació, ja que la definició de treballador per compte aliè depèn de l'Estat de la font i no d'un conveni bilateral.

A més a més, algunes situacions poden ser conflictives respecte les convencions nacionals relatives als pagaments efectuats després de la relació laboral que normalment pertanyen a l'article 15 MC ODCDE, però que a vegades es poden incloure en d'altres articles. Cal destacar igualment que algunes persones tot sent treballadors per compte aliè es classifiquen de manera diferenciada per l'article 15, com, per exemple, els estudiants, els professors i investigadors, els artistes.

Aquesta classificació és important ja que només les rendes de l'article 15 podran entrar en el concepte de treballador transfronterer.

Pel que fa a les pensions, es pot percebre una certa unitat d'interpretació amb una similitud de classificació, segons si les pensions provenen de règims legals o de règims professionals. Aquesta unitat és important ja que els sistemes convencionals difereixen segons els Estats i per exemple, alguns règims que tindrien la qualificació de professionals a Espanya estan legalitzats a França.

Una altra dificultat en aquest tema podrà consistir a diferenciar una renda que prové d'un sistema de previsió social amb una remuneració que dependria de l'article 15 com a rendiment del treball, en particular una remuneració diferida a finals de la relació laboral. La falta de transferibilitat dels drets a pensió dels sistemes individuals en particular o les regles fiscals diferenciades segons un trasllat de les pensions legals del sector privat al sector públic o a l'inrevés, també és preocupant respecte la bona aplicació del TFUE sobre la lliure mobilitat dels treballadors i de les persones en la Unió europea.

L'estudi de les regles fiscals i la seva interpretació serà determinant per mesurar quin impacte podria generar per al contribuent i la seva condició de treballador transfronterer residir a un o altre Estat.

### 3.2. Les regles de gravamen en el MC OCDE

Els convenis per evitar la doble imposició tenen un paper important en la tributació dels rendiments obtinguts durant i després de la relació laboral perquè permeten definir quin és l'Estat que pot gravar la renda obtinguda per un no resident: l'Estat de la font o l'Estat de residència. El problema és que quan el CDI atribueix un dret d'imposició a l'Estat de la font, segons la tipologia de les rendes, el MC OCDE utilitza un sistema de distribució compartida il·limitada i l'Estat de la font pot aplicar el seu ordenament intern sense tenir, en principi, cap limitació<sup>124</sup>.

#### 3.2.1. La determinació de la residència fiscal

L'article 1 del MC OCDE precisa que l'àmbit d'aplicació dels convenis bilaterals correspon als "residents" d'un Estat contractant o dels dos i la delimitació del concepte es descriu a l'article 4: *"Als efectes d'aquesta Convenció, el terme "resident d'un Estat contractant" significa qualsevol persona que, segons la legislació d'aquest Estat, estigui subjecta a l'impost per raó del seu domicili, residència, seu de la direcció o qualsevol altre criteri de naturalesa similar. Tanmateix, aquest terme no inclou les persones subjectes a impostos en aquest Estat només per ingressos procedents de fonts d'aquest Estat ni per la riquesa que hi ha"*.

Aquesta noció de "resident d'un Estat contractant" és important perquè permet definir l'àmbit d'aplicació d'un conveni de cara als treballadors, per resoldre els casos en què la doble imposició prové del fet que hi hagi doble residència, o per resoldre els casos en què la doble imposició prové d'un conflicte de la imposició en l'Estat de residència i en l'Estat de la font<sup>125</sup>.

Com a regla general, les persones tributen a l'Estat de residència per a la seva renda mundial i també poden tributar a l'Estat de la font per a les rendes obtingudes en el territori. Per tant, el fet que l'article 4.1 CDI consideri la noció de resident segons la normativa interna pot conduir a conflictes de residència perquè cadascun dels dos països pot considerar que la persona és resident al seu territori.

---

<sup>124</sup> VEGA, F., 2015, *óp cit*, pp. 799-872.

<sup>125</sup> Apartat 1 als CMC de l'article 4.

Per tant, la primera observació que es pot fer és que la noció de “resident” en el MC OCDE es defineix en referència a la legislació interna de cadascun dels Estats. Aquesta remissió a les normatives internes prové del fet que, com a regla general, els Convenis per evitar la doble imposició no tenen en compte les condicions previstes en els ordenaments interns dels Estats membres en relació amb la noció de residència fiscal. Per tant, els Estats només defensen la seva posició en funció de les seves legislacions internes i serà necessari definir normes de desempat en cas de conflicte perquè el contribuent només pot ser resident d'un Estat únic.

També cal destacar que l'article 4.1 MC OCDE exclou de la noció de “resident” les persones que només hi són gravades per a les rendes que troben el seu origen en aquest Estat o per a la fortuna que hi està situada.

Per resoldre els conflictes de doble residència, els convenis proporcionen diferents criteris que s'han d'aplicar en l'ordre previst establert a l'article 4.2 MC OCDE per tal de determinar l'Estat de residència.

- Primer, s'utilitza el criteri de la situació de l'habitatge permanent o la seva disposició, expressió que designa també, en segon lloc, el centre dels interessos vitals, com el lloc on es situen les relacions personals més estretes.
- Segon, en cas que no disposi de lloc d'habitació permanent o si el centre dels interessos vitals no es pot determinar, es considera resident en l'Estat en què resideix de forma habitual.
- Finalment, en darrer lloc, hi ha un criteri accessori de la nacionalitat.
- En cas que no hi hagi desempat, les autoritats competents han de resoldre la qüestió de comú acord segons el procediment amistós previst a l'article 25 del Conveni.

Els criteris utilitzats han de permetre posar de relleu l'Estat de residència de la manera més evident possible sense deixar dubtes, però no hi ha precisions, i per exemple, no es regula què succeeix en cas de canvi de residència durant l'any natural per exemple.

### 3.2.2. Les regles de gravamen de les rendes previstes a l'article 15 MC OCDE

La regla general estipula que, d'acord amb l'article 15.1 MC OCDE, els rendiments del treball per compte aliè, a l'excepció de les pensions, percebuts per un treballador resident en un Estat, en principi només es poden gravar en l'Estat en el qual el treball s'executa. Es recorda que en aquesta categoria dels rendiments del treball, es troben els sous, salaris i altres remuneracions similars, inclòs els rendiments en espècie, tal com els *stocks options*, les despeses d'automòbil o les assegurances de vida, etc.

Però, segons l'article 15.2 del MC OCDE, tals rendes també es poden gravar il·limitadament en l'altre Estat quan els serveis s'hi presten físicament<sup>126</sup> i a més, concorri alguna de les tres circumstàncies següents:

- el treballador roman en l'Estat en què es presten els serveis més de 183 dies en qualsevol període de 12 mesos que comença o finalitza en l'any de què es tracta,
- les remuneracions es paguen per un ocupador resident a l'Estat en què es presten els serveis
- les remuneracions es suporten per un establiment permanent que l'ocupador té en l'Estat en què es presten els serveis.

Amb aquesta mesura, es pretén no desincentivar per motius fiscals la mobilitat internacional dels treballadors per curt termini.

L'anàlisi d'aquests criteris es pot fer de forma cumulativa assenyalant que els rendiments del treball que un resident d'un Estat percep en un altre Estat només es poden gravar al seu Estat de residència si els tres criteris es compleixen (no hi pernocta més de 183 dies, el pagador no és resident, o no disposa d'un establiment permanent o una base fixa) o bé de manera negativa, és a dir, que els rendiments es gravaran a l'Estat de la font si el treballador no compleix un qualsevol dels criteris de l'article 15.2 MC ODCE.

#### *a. Els criteris que permeten un gravamen en l'Estat de la font*

En primer lloc, trobem el **criteri de presència física**. Segons aquest criteri l'Estat de residència sempre pot gravar els rendiments del treball, sabent que l'altre Estat només pot gravar-los quan s'han generat en el seu territori. En aquest cas, el criteri de subjecció

---

<sup>126</sup> FALCON y PULIDO, 2013, *óp cit*, p.128.

és la presència física del treballador mentre que es realitza el seu treball, sent irrelevant el lloc on s'explota el resultat d'aquest treball.

L'apartat 5 precisa que per al càlcul dels dies, s'ha de prendre en compte els dies de presència física<sup>127</sup>, la qual cosa presenta una diferència amb l'article 15.1. MC OCDE relatiu als requisits de realització de l'activitat en l'altre Estat<sup>128</sup>.

Per tant, i d'acord amb l'apartat 1 dels Comentaris a l'article 15 MC OCDE, com que la única renda que pot gravar l'Estat de l'activitat (com a Estat de la font) és la meritada durant els dies de presència en el seu territori, aleshores les rendes adquirides per treballs realitzats en l'Estat de residència no poden ser subjectes a imposició a l'Estat de l'activat tot i que els resultats d'aquest treball hi són explotats.

Per exemple el 2016, la DGT<sup>129</sup> va aplicar aquesta regla en una sentència relativa amb les retribucions derivades d'un acord de prejubilació. En aquest cas, la persona resident fiscal a Cuba des de 2013 obté des de desembre de 2006 unes retribucions amb caràcter de compensació indemnitzatòria d'acord amb un acord de prejubilació signat amb una entitat bancària espanyola, els serveis a aquesta entitat es van prestar a Cuba, preguntava si havia de tributar a Espanya des del moment en què no és resident fiscal en aquest país. La DGT va contestar que els rendiments del treball d'un resident fiscal a Cuba que treballava en una empresa espanyola situada a Cuba, derivaven d'una activitat realitzada fora d'Espanya i que per tant, d'acord amb l'article 13.1.c).TRLIRNR, no eren subjectes a imposició a Espanya pel IRNR.

En definitiva, a priori el MC OCDE atén al lloc on es realitza l'activitat personal de la qual procedeixen els rendiments, no donant, en principi, rellevància a altres possibles criteris com el lloc on es materialitza el pagament de les rendes, on s'utilitza el resultat, etc<sup>130</sup>.....

En segon lloc, trobem el **criteri de la permanència**. D'acord amb l'apartat 15.2, l'Estat de la font pot gravar les rendes quan el beneficiari romangui a l'Estat durant un període

---

<sup>127</sup> L'apartat 5 explica que per al càlcul dels 183 dies, es computen els parts de dies, els cap de setmana, els dies d'arribada i de sortida, els festius, els dies de vacances presos o no, les breves interrupcions per formació, vaga, termini de lliurament, bloqueig, dies de malaltia llevat si impedeixen el treballador de partir aleshores que podia beneficiar de l'exempció, una defunció o una malaltia en la família. En canvi, els dies de transit no es computen.

<sup>128</sup> En aquest cas, a més de la presència física, també es necessita la realització de l'activitat generadora de la renda i de ser a la disposició de l'ocupador.

<sup>129</sup> DGT consulta vinculant V4638-16, de 02/11/2016.

<sup>130</sup> VEGA, F.,2015, *óp cit*, p. 799-872.



o períodes superiors a 183 dies durant qualsevol període de dotze mesos que comenci o finalitzi durant l'any fiscal en qüestió. Aquesta permanència necessària d'almenys 184 dies vol impedir un gravamen en l'Estat de la font per treballs de curta durada.

En relació amb aquesta noció de permanència, l'apartat 4 dels Comentaris a l'article 15 facilita la interpretació de la noció de període de referència. Abans de la seva actualització el 1992, l'expressió era diferent, ja que el període de referència era un concret període impositiu i la condició de presència més de 183 dies s'havia de satisfer en totalitat durant aquest període. Aquest criteri presentava algunes dificultats, sobretot quan els períodes fiscals dels Estats no corresponien, cosa que no és el cas a França i Espanya, ja que els períodes fiscals corresponen a l'any natural. A més, aquesta redacció va permetre als beneficiaris complir les condicions de no permanència, aleshores que es van mantenir a l'Estat de la font fins a onze mesos sense canvis, únicament gràcies al fet de distribuir els períodes de manera equilibrada entre dos exercicis fiscals.

El 1992, es va modificar l'article per limitar certes oportunitats per a la planificació fiscal, fins i tot, quan els períodes fiscals de l'Estat de la font i de l'Estat de residència corresponien<sup>131</sup>.

Els Comentaris a l'article 15 precisen que tot període de referència de 12 mesos es pot prendre en consideració, tant si es realitza sobre dos anys fiscals<sup>132</sup>. En efecte, l'apartat 15.2 estipula que s'ha de prendre en compte com a període de referència qualsevol període de dotze mesos que comenci o finalitzi durant l'any fiscal en qüestió. Per exemple, els Comentaris precisen que s'ha de considerar tots els períodes consecutius de 12 mesos, fins i tot si es superposen durant dos anys. Així, per exemple, si un empleat està present durant 150 dies entre el període 01/04/2020 i el 31/03/2021, però també hi és present durant 210 dies entre el període 01/08/2020 i el 31/07/2021, es considerarà que ha tingut una permanència superior a 183 dies en relació amb la segona situació, encara que no compleixi les condicions amb la primera situació i que hi hagi una superposició parcial entre els 2 períodes.

---

<sup>131</sup> VEGA, F., 2015, *óp cit*, p. 799-872.

<sup>132</sup> Els Comentaris posen un exemple il·lustratiu: si un treballador, entre el 01/04/01 i el 31/03/02, és present en un Estat 120 dies, però que, entre el 01/08/01 i el 30/07/02, hi és present 240 dies, haurà superat el període de 12 mesos durant el segon període.

L'Estat de l'activitat només té la potestat de gravar les rendes del treball si la seva durada és significativa, és a dir, que les feines de curta durada seran gravades a l'Estat de residència.

Per la seva banda, l'article 5 dels Comentaris a l'article 15 precisa que s'han de computar tots els dies de presència física en el territori de l'activitat amb també les absències esporàdiques. Sobre això, part de la doctrina ha afirmat que perquè els dies no treballats es computin, la presència del treballador ha de tenir una relació directa amb l'activitat<sup>133</sup>.

En tercer lloc, es regula el **criteri del pagador**. L'article 15.2 MC OCDE estipula que la potestat de gravamen serà atribuïda a l'Estat de la font si el pagador (o la persona que actua al seu nom) és resident o disposa d'un establiment permanent o base fixe. La finalitat d'aquest apartat és permetre garantir a l'Estat de l'activitat la possibilitat de gravar la renda percebuda per un treballador en la mesura en què aquest pagament es pugui deduir de la base imposable d'una entitat ocupadora que tributa en aquest Estat, d'acord amb els Comentaris al MC OCDE<sup>134</sup>.

En canvi, si la societat ocupadora no és obligada tributària en l'Estat de l'activitat, aquest no podrà gravar les rendes obtingudes, amb independència del lloc on resideixi l'empleat, i per conseqüència no podrà gravar el treballador perquè la seva despesa no és deduïble dels beneficis empresarials. Es tracta, d'una banda d'impedir practicar retencions a una renda no constitutiva d'una despesa deduïble quan l'empresa no està sotmesa a gravamen en el territori i, d'altra banda, de no representar una càrrega excessiva quan l'ocupador no és resident.

Els Comentaris també preveuen que la regla inclou el gravamen de les rendes dels socis en la situació de les empreses de persones tractades com a entitats transparents. En efecte, els conceptes de resident o d'ocupador farien referència als socis i no a l'empresa. Per tant, com que els socis podrien deduir la despesa en l'Estat de l'activitat perquè hi tenen un establiment permanent (article 35 LIRNR), també les rendes s'hi podrien gravar.

Per determinar si l'ocupador és resident fiscal en l'Estat de l'ocupació, s'ha de referir a l'article 4. MC OCDE.

---

<sup>133</sup> VEGA, F., 2015, *óp cit*, p. 821.

<sup>134</sup> Apartat 6.2. Comentaris MC OCDE.

Una situació pot presentar algunes distorsions en el marc dels contractes de prestacions de serveis entre entitats. En efecte, a vegades, el fenomen de subcontractar la mà d'obra pot utilitzar-se per evitar el gravamen en l'Estat de la font<sup>135</sup>. En efecte, segons el que preveu l'article 15.2 MC OCDE, un resident treballador per compte aliè pot només quedar sotmès a gravamen al seu Estat de residència tot treballant en un altre Estat a les condicions que no hi quedi més de 183 dies, que les remuneracions siguin pagades per una empresa (o pel seu compte) no resident en aquest altre Estat i no vagin a càrrec d'una base fixe o d'un establiment permanent que l'empresa inicial hi disposi. L'operació consisteix per a un empresari resident en Estat A que vol utilitzar una mà d'obra d'un altre Estat B menys de 183 dies de demanar a un intermediari no resident en l'Estat A de contractar ell mateix els treballadors i cedir-l'hi mitjançant una factura de serveis. De fet, com que els treballadors treballen menys de 183 dies i que els salaris estan pagats per una empresa no resident en l'Estat de l'activitat A, ni amb cap establiment permanent allí, per tant les rendes quedaran gravades en l'Estat de residència.

Per evitar aquesta pràctica, els Comentaris suggereixen que es considera com ocupador el beneficiari de la mà d'obra i no l'intermediari cedent, si es detecta una pràctica abusiva<sup>136</sup>.

#### *b. Les situacions de treball atípic*

Per un costat, en relació amb el teletreball internacional per compte aliè, val a dir que aquesta forma de relació laboral permet a una persona resident en un Estat treballar en l'Estat veí sense desplaçar-se. El problema és que aquesta forma de mobilitat encara no es regula clarament en els diferents Estats que continuen tenint encara una representació del treball localitzat geogràficament per un centre de producció.

Les noves formes de treball, com la del teletreball, degudes a les noves tecnologies digitals i encara més en cas de crisi com la de la COVID-19 han evolucionat significativament en aquests darrers anys.

---

<sup>135</sup> HORTOLÀ, J., 2007, op. citat. pàg.519.

<sup>136</sup> OCDE, commentaris à l'article 15. apartat 8.3.

Els teletreballadors que tenen un lligam de subordinació i als que se'ls hi pot aplicar l'article 15 MC OCDE, també poden satisfer complir amb els criteris propis a la qualitat de treballadors transfronterers. Durant el 2020 alguns Estats han hagut de prendre posicions sobre el manteniment o no del seu estatut de transfronterer. A França per exemple, el març i juliol de 2020, es van concloure acords amistosos amb Alemanya<sup>137</sup>, Bèlgica<sup>138</sup>, Itàlia<sup>139</sup>, Luxemburg<sup>140</sup> i Suïssa<sup>141</sup> perquè les persones beneficiàries dels règims fiscals específics previstos que resideixen i treballen a zones frontereres puguin continuar beneficiant-se'n, fins i tot si se'ls demana que es quedin a casa durant la crisi sanitària relacionada amb COVID-19. Recentment, en un comunicat de premsa del 23 de juny de 2021<sup>142</sup>, el govern francès anunciava que els acords amistosos relatius a la fiscalitat dels treballadors fronterers i transfronterers que es van concloure amb Alemanya, Bèlgica, Itàlia, Luxemburg i Suïssa en el context de la lluita contra la difusió de Covid-19 s'allargaven fins al 30 de setembre de 2021.

L'objecte principal d'aquests acords és que els dies treballats a casa a causa de les recomanacions i instruccions sanitàries relacionades amb l'epidèmia de la COVID-19 es poden considerar, opcionalment, com a dies treballats a l'Estat on solen desenvolupar la seva activitat i, per tant, allà segueixen sent imposables.

Tanmateix, aquests convenis amistosos bilaterals són temporals i proven la necessitat de reflexionar sobre el tema.

---

<sup>137</sup> Service Public. Accord COVID entre la France et l'Allemagne (15 de juny de 2021).

[https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/Allemagne/accords\\_covid\\_de\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/Allemagne/accords_covid_de_fr_20210618.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>138</sup> Service Public. Accord COVID entre la France et la Belgique (15 de juny de 2021).

[https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/Belgique/accords\\_covid\\_be\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/Belgique/accords_covid_be_fr_20210618.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>139</sup> Service Public. Accord COVID entre la France et l'Italie (15 de juny de 2021).

[https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/Italie/accords\\_covid\\_it\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/Italie/accords_covid_it_fr_20210618.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>140</sup> Service Public. Accord COVID entre la France et le Luxembourg (15 de juny de 2021).

[https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/Luxembourg/accords\\_covid\\_lux\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/Luxembourg/accords_covid_lux_fr_20210618.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>141</sup> Service Public. Accord COVID entre la France et la Suisse (15 de juny de 2021).

[https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/Suisse/accords\\_covid\\_ch\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/Suisse/accords_covid_ch_fr_20210618.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>142</sup> Ministère de l'économie et des finances. Prolongation des accords amiables concernant l'imposition des travailleurs frontaliers et transfrontaliers conclus avec l'Allemagne, la Belgique, l'Italie, le Luxembourg et la Suisse dans le contexte de la covid-19 (23 de juny de 2021).

[https://minefi.hosting.augure.com/Augure\\_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=FADF27E6-BAB9-495F-95A4-9A52C249675E&filename=1137%20Bruno%20Le%20Maire%20et%20Olivier%20Dussot%20annoncent%20la%20prolongation%20des%20accords%20amiables%20des%20travailleurs%20frontaliers%20et%20transfrontaliers.pdf](https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=FADF27E6-BAB9-495F-95A4-9A52C249675E&filename=1137%20Bruno%20Le%20Maire%20et%20Olivier%20Dussot%20annoncent%20la%20prolongation%20des%20accords%20amiables%20des%20travailleurs%20frontaliers%20et%20transfrontaliers.pdf) (consultat per última vegada el 05/07/2021).

*b. La regla per definir quina part del sou, salari o altres remuneracions similars prové d'una activitat en un Estat determinat.*

Tal i com hem vist, l'actualització del Conveni Fiscal de 2017 MCOCDE afegeix als Comentaris a l'article 15 algunes regles respecte els pagaments efectuats després de la situació laboral, a fi de poder determinar realment si aquests pagaments es connecten, és a dir, si es consideren o no com "salari i altres remuneracions similars" i en quina mesura el pagament o part d'aquest pagament es pot considerar en l'exercici d'ocupació en un estat determinat.

En efecte, a vegades, pot ser difícil de determinar quina fracció del sou, salari o altres remuneracions similars prové d'una activitat en un Estat determinat, per exemple, en cas de pagament sota la forma de *stock-options* a un treballador que treballa en diferents Estats o en cas de pagament després de la relació laboral. Aquests pagaments poden crear problemes convencionals en situacions transfrontereres i en particular quant aquests es destinen a treballadors transfronterers<sup>143</sup>.

Per tant, tal i com hem vist, els Comentaris a l'article 15 MC OCDE estipulen les regles a adoptar segons diferents fonts d'ingressos durant o després de la relació laboral en els seus apartats 2.4 a 2.16 i la regla aplicable és que en qualsevol cas, quan una renda s'ha generat en l'Estat de l'activitat i que aquesta s'ha obtinguda concorrent alguna de les circumstàncies de l'article 15.2, aquest Estat la pot sotmetre a tributació amb independència del moment en què es percebi<sup>144</sup>.

Com a regla general, totes les rendes pagades en virtut d'un treball fet abans es consideren procedents de l'Estat de l'activitat. Tanmateix trobem algunes excepcions que es preveuen a l'article 21 MCOCDE. Per exemple, a vegades, algunes confusions es poden produir, per exemple, amb el tractament dels dies de vacances o de malaltia no utilitzats per als quals els Comentaris preconitzen als Estats de vigilar al fet que aquests drets ja no hagin ser objecte d'un gravamen en l'Estat de l'ocupació durant l'any a què es refereixen com a un avantatge en espècie d'acord amb la normativa interna. En aquest cas, els Comentaris demanen a l'Estat de residència d'eliminar la doble imposició al moment ulterior del pagament dels drets.

---

<sup>143</sup> Apartat 2.3 dels Comentaris a l'article 15.MC OCDE.

<sup>144</sup> VEGA, F., 2015, *óp cit*, p. 799-872.

### *c. El mode de càlcul de les rendes*

Segons l'article 15.1 MC OCDE, les rendes només es graven en l'Estat de residència llevat que l'activitat s'exerceixi en un altre Estat. Per tant, si l'activitat es realitza total o parcialment en l'altre Estat en el qual el contribuent no és resident, d'acord amb un criteri de presència física, no s'aplica la regla de tributació exclusiva en l'Estat de residència però una tributació compartida entre els dos Estats, sense cap límit quantitatiu.

Un problema que pot aparèixer resideix en una manca de consens sobre el mode de càlcul d'aquestes rendes, ja que n'hi ha que prenen en compte a aquests efectes tots els dies de durada de l'activitat i d'altres, en canvi, que consideren només els dies de treball efectiu (o a disposició de l'ocupador) i no els de mera presència en l'Estat de l'activitat<sup>145</sup>.

Els comentaris a l'article 15, l'apartat 5 explica com s'ha d'aplicar la regla dels 183 dies de l'article 15.2 MC OCDE per definir el grau de vinculació de l'activitat amb l'Estat. Aquest criteri de permanència temporal permetrà doncs atribuir o no una imposició exclusiva en l'Estat de residència.

Ara, el problema del càlcul de les rendes obtingudes en l'Estat de l'activitat presenta una problemàtica diferent en el marc d'una tributació compartida. A més, sovint pot ser difícil definir si algunes rendes específiques s'han d'afegir o a en la base imposable com per exemple algunes indemnitzacions malaltia, algunes primes, etc..

### *d. El còmput dels períodes d'inactivitat*

En una sentència de 2006, el Tribunal Suprem de Holanda va contestar que la inactivitat s'havia de considerar com l'exercici d'una ocupació dependent de l'article 15, tot i que l'ocupador sigui resident a Holanda i l'empleat resident al Mèxic<sup>146</sup>. D'altra banda, pel que fa a la localització de l'activitat, el Tribunal va concloure que els serveis de *stand-by* van constituir l'exercici d'un treball que es considera que s'exerceix en el lloc on l'empleat

---

<sup>145</sup> SANZ, A.: "La tributación de las rentas por el empleo obtenidas en el extranjero". *Quincena fiscal*, No. 17, 2012.

<sup>146</sup> Decision of the Netherlands Supreme Court of 22 December 2006, BNB 2007/97. [http://www.belastingrechten.nl/portals/0/images/Potgens\\_artikel7.pdf](http://www.belastingrechten.nl/portals/0/images/Potgens_artikel7.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2020).

es va mantenir ell mateix disponible en nom de l'empresari que resideix a Holanda, és a dir, l'Estat de Residència de l'empleat al Mèxic.

Sobre aquest problema de la qualificació del temps de treball, el TJUE<sup>147</sup> només reconeix a un metge el servei de permanència com a temps de treball en la seva totalitat i, en canvi, tant el servei d'atenció continua com el servei d'alerta localitzada tenen la qualificació de temps de descans, llevat pel que fa a la part del servei durant la qual el treballador ha exercit efectivament les seves funcions professionals.

Recordem que el bon funcionament del CDI, i doncs el repartiment de les regles de distribució del poder tributari i dels mètodes d'eliminació de la doble imposició, reposa sobre una convergència dels Estats a l'hora de qualificar les rendes. Quan la renda no està definida, l'article 3.2.MC OCDE estipula que per a l'aplicació del conveni per un Estat, aquesta té el sentit que li dóna aquest Estat, a menys que el context necessita una interpretació diferent.

Pel al còmput de les rendes obtingudes en l'Estat de l'activitat, una fórmula consistiria a establir una regla de repartició de les remuneracions totals de l'any en funció dels dies de treball efectius en l'Estat de l'activitat en comparació als dies de treball efectius de l'any<sup>148</sup>.

Cal recordar que per la regla del còmput dels dies efectius, els dies següents s'inclouen en els càlculs: fracció de dia, dia d'arribada, dia de sortida i la resta de dies passats a l'Estat on es realitza l'activitat, com ara dissabtes i diumenges, festius, vacances dies que es prenen abans, durant i després del període d'activitat, breus interrupcions (que poden resultar, per exemple, d'accions formatives, vagues, "acomiadaments"), dies de malaltia (tret que impedeixin la sortida de l'empleat quan normalment tindria ha tingut dret a l'exempció) i finalment la mort o malaltia a la seva família.

No es tenen en compte els dies següents: trànsit entre dos punts situats fora de l'Estat on es realitza l'activitat, vacances passades fora de l'Estat on es realitza l'activitat i breus interrupcions de l'activitat quan es realitzen fora d'aquest Estat (per a qualsevol raó).

---

<sup>147</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 09 de setembre de 2003, assumpte C-151/02, Jaeger.

<sup>148</sup> SANZ, *óp cit.* "Calderon Carrero es mostra partidari d'una solució similar i subratlla que s'ha de veure per working day of physical presence i no el còmput més extens que opera sobre la base de la durada de l'activitat". *Quincena fiscal*, No. 17, 2012, pàg.493.

*e. Regla aplicable als treballadors transfronterers*

A falta d'una competència comunitària precisa, el règim fiscal al qual estan sotmesos els treballadors transfronterers es refereix íntegrament als convenis fiscals bilaterals signats pels Estats europeus amb l'objectiu d'evitar la doble imposició de la renda transnacional.

Com vist en l'apartat 2.3 precedent, per als treballadors transfronterers, a vegades l'article 15 MC OCDE pot preveure un apartat específic per definir un règim normatiu. No hi ha cap uniformitat en aquest tema i els Estats poden decidir d'una imposició exclusiva a l'un dels dos Estats en presència o ambdós.

Tot i que la norma general establerta pel MC OCDE en el cas que una persona visqui en un estat però treballi en un altre Estat és la de la fiscalitat en el lloc de l'ocupació d'acord amb l'article 15.1, la regulació específica sobre el treball transfronterer, continguda en els CDI, assigna el dret a tributar a l'Estat de residència més que a l'Estat de l'ocupació, quan el contribuent viu a la regió fronterera d'un Estat i treballa a la regió fronterera d'un altre Estat i sempre que la persona interessada torna regularment al seu domicili. Si el lloc de residència i/o el de treball es troba fora de la zona fronterera, els ingressos derivats del treball tributen en origen, és a dir, al país d'ocupació.

Per exemple, el CDI hispano francès<sup>149</sup> permet establir un règim específic que preveu un gravamen exclusiu a l'Estat de residència i deixa als Estats la manera de definir les modalitats d'aplicació.

La regla de gravamen a l'Estat de residència és coherent amb el Dret europeu que recomana que els treballadors de l'altre Estat beneficiïn dels mateixos avantatges que els nacionals segons l'article 7.2 del Reglament (CEE) n° 1612/68 del Consell de 15 d'octubre de 1968, relatiu a la lliura circulació dels treballadors en la Comunitat.

Aquest gravamen exclusiu a l'Estat de residència per als treballadors transfronterers presenta alguns avantatges tant per a l'Estat de residència com per al contribuent. D'una banda, per a l'Estat de residència, es tracta d'una recaptació fàcil sense costos econòmics i representa una font d'ingressos important. També el control de les rendes gravades és simplificat. I per l'altra, per al contribuent, el gravamen en l'Estat de

---

<sup>149</sup> Art. 15.4: "Els treballadors fronterers que justifiquin aquesta qualitat mitjançant el document fronterer creat per acord particular entre els Estats contractants estan sotmesos a imposició, pels sous, salaris i altres remuneracions que percebin per aquest concepte, únicament a l'Estat contractant del qual siguin residents".



residència de les rendes obtingudes en l'altre Estat li permet una millora presa en compte de la seva capacitat a contribuir amb el benefici de deduccions o altres mesures fiscals segons les seves circumstàncies personals.

Cal destacar que cap regla no garanteix als treballadors transfronterers el dret de beneficiar del règim fiscal el més favorable d'entre els règims dels Estats membres implicats, com es pot veure en la sentència Gilly<sup>150</sup>.

Quan el CDI preveu un gravamen a l'Estat de l'ocupació, el treballador transfronterer es retingut pel seu empresari i en nom de l'Estat d'ocupació l'import de l'impost corresponent al sistema previst per la legislació fiscal d'aquest Estat. Si té altres fonts d'ingressos a l'Estat de residència, sobretot gràcies al treball del cònjuge, es pot aplicar la regla del tipus efectiu: l'Estat de residència es reserva el dret de tenir en compte l'import de les remuneracions transnacionals per al càlcul del tipus efectiu de l'impost a pagar sobre els altres ingressos de la persona interessada

Un gravamen exclusiu en l'Estat de l'ocupació presenta més dificultats perquè, com a regla general, no es pot aplicar deduccions personals llevat en el cas de treballadors no residents que poden beneficiar de la mesura Schumacker<sup>151</sup>.

Per tant, es pot veure un interès per als treballadors transfronterers sobre el fet de poder gravar les rendes estrangeres a l'Estat de residència per respectar la seva capacitat econòmica.

Però també s'ha de destacar que, des d'un punt de vista doctrinal, alguns autors tenen opinions diferents i consideren que una tributació exclusiva a l'Estat de residència seria contrària a l'art.15 MC OCDE i sobretot en cas de presència més de 183 dies a l'Estat d'ocupació. A més els autors manifesten que existeixen incoherències amb la normativa social que preveu que el fronterer sigui subjecte al sistema de seguretat social de l'Estat d'ocupació<sup>152</sup>.

---

<sup>150</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 12 de maig de 1998, assumpte C-336/96, Gilly.

<sup>151</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 14 de febrer de 1995, assumpte C-279/93, Schumacker.

<sup>152</sup> CALDERÓN, J.: *Trabajos dependientes. Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Ciss. Madrid, 2015. p.75.

Sobre aquest aspecte social, el títol II (articles 11 a 16) del Reglament (CE) n.º883/2004 del Parlament Europeu i del Consell, sobre la coordinació dels sistemes de seguretat social, fixa les regles de afiliació als règims de legislació social. La regla general consisteix en el fet que durant la seva activitat professional, un treballador només estigui sotmès a la legislació d'un únic Estat, aquest sent l'Estat de realització de l'activitat. Però també s'afegeix una sèrie d'excepcions d'acord amb els articles 11.3 i 12 del Reglament 883/2004 que preveuen una afiliació al règim de Seguretat social de l'Estat de residència: si aquesta persona és funcionari, si percep una prestació per atur segons la legislació del seu Estat de residència, si és cridada o tornada a cridar al servei militar o al servei civil d'un Estat membre o si es troba en situació de destacament per la seva empresa en un altre Estat.

Segons el Reglament europeu 883/2004, durant la seva relació laboral, el treballador transfronterer, fiscalment dins la categoria dels treballadors per compte aliè del sector privat dependent de l'article 15 MC OCDE, haurien de dependre del règim de Seguretat social de l'Estat de la seva activitat. Per tant, en cas de gravamen exclusiu en l'Estat de residència, aquest seria diferent del de la afiliació.

Ara, el Reglament 883/2004 també preveu regles específiques que permeten al treballador transfronterer quedar sotmès a la legislació social de l'Estat membre de residència. Aquesta situació s'aplica si el treballador treballa per compte aliè en dos o més Estats membres però realitza una part substancial de l'activitat en l'Estat de residència (article 13.1.a) o bé si treballa per diferents empreses d'entre les quals dues com a mínim tenen la seva seu en diferents Estats membres diferents de l'Estat de residència (article 11.1.b.iv).

En síntesi, en l'àmbit del Dret social europeu, un treballador que només exerceix una única activitat en l'Estat veí es veuria en la necessitat de ser-hi afiliat, però en cas de pluriactivitat, sembla difícil fer coincidir les regles socials i fiscals provocant riscos de discriminació entre treballadors.

#### *f. L'interès de la imposició exclusiva en l'Estat de residència*

L'article 15 MC OCDE preveu algunes situacions d'imposició exclusiva en l'Estat de residència entre les quals es pot citar els casos de desplaçaments curts, els treballadors en bucs i aeronaus i, segons els diferents CDI, la possibilitat d'incloure els treballadors transfronterers.

En els dos casos de desplaçaments breus o de treball que necessiten una gran mobilitat, l'empresa ocupadora no té cap establiment permanent o base fixa en l'Estat de l'activitat i no té la potestat de deduir-hi les despeses associades. Com hem vist, la voluntat del conveni és donar la potestat de gravar les rendes dels treballadors a l'Estat que suporta la deducció fiscal de les despeses de personal.

En el cas dels desplaçaments breus, d'acord amb els criteris de l'article 15.2 MC OCDE, a més d'un criteri temporal propi a la durada de la presència en l'Estat de l'activitat, les empreses ocupadores no han de tenir cap establiment permanent ni base fixe en l'Estat de l'activitat.

De la mateixa manera, en el segon cas, d'acord amb l'article 15.3.MC OCDE, les remuneracions rebudes per treballadors que exerceixen la seva activitat en bucs o aeronaus, és a dir activitats que necessiten molt de mobilitat, només es graven en l'Estat de localització de la seu de l'empresa ocupadora.

En el marc del treball transfronterer, la raó d'una tributació exclusiva en l'Estat de residència és diferent perquè la persona és contractada per una empresa situada en l'Estat de l'activitat. Per tant, aquesta mesura fiscal només es pot justificar en relació amb la situació personal del treballador i per simplificar els impostos.

#### *g. La noció de residència fiscal segons la normativa social europea*

El Reglament 883/2004 que coordina els sistemes de Seguretat social a la Unió Europea preveu una regla general descrita en l'article 11.3.a), segons la qual una persona que exerceix una activitat en el sector privat, per compte aliè o per compte propi, en un sol Estat membre està sotmesa a la seva legislació.

En relació amb les activitats per compte aliè de curt termini en un altre Estat diferent del de l'ocupació, la normativa preveu la possibilitat obtenir un estatut de treballador destacat, d'acord amb l'article 12.1 Reglament 883/2004, que té com conseqüència de quedar sotmès a la legislació social del primer Estat membre<sup>153</sup>.

---

<sup>153</sup> L'article 12.2.Regl 883/2004 també preveu de mantenir la legislació del primer Estat membre als treballadors per compte propi en cas que la durada no superi 24 mesos.

A la diferència de la normativa fiscal que fa referència a un període d'activitat màxim de 183 dies per a tots períodes de 12 mesos, la normativa social preveu una durada més llarga: de 24 mesos i que es pot renovar sota condicions.

Igualment, d'acord amb l'article 11.4 Reglament 883/2004, una activitat per compte propi o aliè que s'exerceix normalment a bord d'un buc en el mar que enarbori pavelló d'un Estat membre es considera com exercida en aquest Estat. Tanmateix, un treballador per compte aliè retribuït per a aquesta activitat per una empresa o una persona (que es consideren per tant com a l'ocupador) que disposa d'una seu o domicili en un altre Estat membre està sotmès a la legislació d'aquest darrer si hi resideix.

Sobre això, l'article 11.5 preveu que l'activitat a bord d'un aeronau es considera com a una activitat exercida en l'Estat membre en el qual es troba la base d'afectació<sup>154</sup> definida a l'annex III del Reglament (CEE) 3922/91 del Consell de 16 desembre de 1991 relatiu a l'harmonització de normes tècniques i procediments administratius aplicables a l'aviació civil (DO L 373 de 31.12.1991).

Finalment pel que fa als treballadors fronterers<sup>155</sup>, la normativa social també acorda unes mesures específiques però sense cap relació amb un canvi de legislació aplicable. D'acord amb els articles 17 i 18 del Reglament, només s'ofereix al treballador i la resta de la família l'opció per cobrar les prestacions en natura de malaltia, maternitat i paternitat assimilades tant en l'Estat de la residència que el de la afiliació.

En conclusió, apareix una distorsió entre una part les mesures fiscals atorgant al treballador del sector aliè que obté rendes de l'article 15 MC OCDE un gravamen exclusiu a l'Estat de residència i les regles de afiliació social.

En definitiva, els treballadors per curt termini de l'article 15.2. MC OCDE en l'altre Estat haurien de poder beneficiar d'un manteniment de la afiliació en l'Estat de residència en obtenir la qualitat de treballador destacat, ja que estan contractats en l'Estat de residència i es desplacen per missions inferiors a 24 mesos i els treballadors a bord de bucs i aeronaus haurien de ser afiliats en l'Estat de residència si també s'hi troba la seu de l'empresa ocupadora.

---

<sup>154</sup> Definició segons l'article 1.7 OPS 1.1095: lloc assignat per l'operador a cada tripulant, en el qual habitualment aquest comença i acaba un o diversos períodes d'activitat i en el qual, en condicions normals, l'operador no es responsabilitza del seu allotjament.

<sup>155</sup> Segons l'article 1.f, el terme "treballador fronterer" designa tota persona que exerceix una activitat per compte aliè o propi en un Estat membre i que resideix en un altre Estat membre en el qual torna en principi cada dia o una vegada per setmana com a mínim.

### 3.2.3. Les regles d'eliminació de la doble imposició internacional en el MC OCDE

Es destaquen dues formes de doble imposició internacional (d'ara endavant, DII): la DII jurídica que apareix quan dues sobiranes fiscals graven la mateixa renda i la DII econòmica, apareix quan dues figures impositives diferents graven la mateixa renda<sup>156</sup>.

La DII jurídica grava un sol subjecte a diferència de la segona. Segons la definició clàssica, resulta de la recaptació d'un impost comparable en almenys dos Estats, del mateix contribuent, sobre la base dels mateixos ingressos o dels mateixos actius. Aquesta doble imposició resulta de la coexistència d'una tributació real (quan l'Estat de la font grava les rendes segons la seva localització en el seu territori) i una tributació personal (quan afecta la capacitat contributiva d'una persona sotmesa a impostos en virtut d'un criteri com la residència).

La DII jurídica pot donar-se en tres situacions:

- en cas de superposició d'impostos personals, és a dir, si els Estats graven el mateix contribuent sobre la seva renda mundial, segons la seva situació personal de residència, en cas de doble residència fiscal, situació que es regula segons l'article 4 del CDI<sup>157</sup>
- quan el subjecte obté rendes que són gravades pels dos Estats amb simultaneïtat d'un impost personal i d'un impost real. L'Estat de residència grava el subjecte passiu per "obligació personal de contribuir" segons un principi de gravamen de la renda mundial i l'Estat de no-residència el grava per "obligació real de contribuir" segons un principi de gravamen a la font per a les rendes obtingudes en l'Estat.
- i també pot resultar d'una superposició impostos reals, causada per un conflicte de normes d'origen.

La DII econòmica apareix quan dues persones diferents són gravades per la mateixa renda o la mateixa fortuna. Un exemple clàssic són els ingressos pagats per la filial a l'empresa matriu, com ara els costos de la seu central o els dividendes. El país de la seu de la filial pot denegar la deducció d'aquests ingressos de la base imposable de la filial,

---

<sup>156</sup> BARNABAS, F. La doble imposició internacional. UOC. Ref.P04/01047/01763. Pàg.7

<sup>157</sup> També es pot percebre un risc de DII durant operacions de distribució de dividendes entre entitats de diferents Estats, fet que no farà l'objecte d'aquesta tesi com a rendiments independents d'una situació laboral per compte aliè.

mentre que l'Estat de la seu de la societat matriu pot incloure aquests mateixos ingressos a la base imposable de la societat matriu.

El tema que ens interessa aquí correspon a un risc de doble imposició jurídica, situació que és conseqüència directa de l'exercici de la sobirania fiscal dels diferents Estats en l'absència d'una coordinació adequada que garanteixi una assignació correcta de la capacitat adquisitiva del contribuent que obté rendes transnacionals entre les diferents jurisdiccions fiscals implicades.

El MC OCDE preveu les regles de sobirania fiscal entre els dos Estats implicats en el conveni segons la renda i la residència del contribuent i també les regles d'eliminació que s'hauran d'aplicar per impedir una situació de DII en el seu article 23 A i 23 B.

La DII es pot produir quan no hi ha un consens entre els Estats implicats en relació amb la seva correcta eliminació i que no es pren en compte la capacitat contributiva del subjecte. Es nota que l'existència d'una DII provoca la fallida dels principis de justícia i d'equitat que han de presidir tot el sistema fiscal en la UE, una ruptura absoluta del principi de neutralitat impositiva, ja que les persones afectades tindrien condicions pitjors als altres: un gravamen superior a seves rendes, no respectar la seva capacitat econòmica, i un obstacle a la lliure circulació de les persones contrari al fonament del Mercat únic europeu.

Existeixen quatre mètodes d'eliminació de la doble imposició internacional<sup>158</sup> tot i que el MC OCDE només preveu optar per al mètode d'exempció amb progressivitat i el mètode d'imputació ordinària. Segons el Comitè d'Assumptes Fiscals OCDE, aquesta pluralitat de mètodes prové de la impossibilitat de trobar un acord entre tots els països per determinar un mètode únic.

a) Els mètodes d'exempció consisteixen al fet que l'Estat de residència deixi exemptes les rendes estrangeres que ja han de tributar en l'Estat de la font, la qual cosa significa que l'Estat de residència ha de renunciar a recursos fiscals i no gravar les rendes mundials dels residents limitant la seva sobirania tributària. Aquest mètode s'aplica amb

---

<sup>158</sup> Els quatre mètodes són: l'exempció integral que consisteix en una exempció en ER de totes les rendes obtingudes en EF (art 23.A.1 MC OCDE), l'exempció amb progressivitat que consisteix en una exempció en ER però amb presa en compte per al tipus impositiu (art 23.A.3 MC OCDE), la imputació integral que consisteix en una deducció en ER de l'impost pagat en EF amb un límit segons tipus ER (art 23.B MC OCDE) i la imputació ordinària que consisteix en una deducció en ER de l'impost segons el tipus aplicable en ER (art 23.B MC OCDE).

independència de l'exercici o no del dret a gravar per l'altre Estat. Només en els casos de lluita contra els paradisos fiscals, el CDI o la Llei interna pot preveure una obligació de gravar, i fins i tot a un tipus determinat, en l'Estat de la font.

A més, en l'absència de conveni bilateral, podem trobar excepcions a les mesures d'eliminació que no s'apliquen. Per exemple, a França, en absència d'un conveni fiscal celebrat entre França i l'Estat de residència del beneficiari d'ingressos d'origen francès, s'apliquen la contribució social generalitzada (CSG) i la contribució per al reemborsament del deute social (CRDS) i aquestes s'apliquen només segons les normes de dret intern. En aquest cas, cap compromís contractual obliga l'altre Estat a eliminar la possible doble imposició<sup>159</sup>.

Aquest mètode d'exempció ha estat molt criticat pels Estats exportadors de capital que prefereixen el mètode d'imputació. A més, aquest mètode no respecta el principi d'equitat ja que els residents d'un Estat no suporten la mateixa càrrega fiscal<sup>160</sup>.

D'una part, l'exempció pot ser integral, és a dir, que preveu una exempció total en l'Estat de residència. En aquest cas, es pot témer un risc de no presa en consideració de la capacitat econòmica del contribuent que pertany a l'Estat de residència<sup>161</sup>.

D'altra part, també la mesura pot consistir en una exempció amb progressivitat, la qual cosa suposa una presa en compte de les rendes gravades en l'Estat de la font i exemptes en l'Estat de residència a l'hora de definir el tipus mitjà a aplicar en aquest Estat de residència. Per tant, la quota és més elevada.

b) Els mètodes d'imputació consisteixen en el fet que l'Estat de residència gravi la totalitat de les rendes mundials i permet de deduir l'impost pagat en l'altre Estat en totalitat o parcialment. La imputació pot ser integral amb una deducció de la quota íntegra o bé pot ser ordinària amb una deducció de la quota però limitada a la que correspondria pagar en l'Estat de residència sobre les rendes estrangeres (amb un tipus mitjà de gravamen aplicat a les rendes estrangeres).

---

<sup>159</sup> BOFIP. BOI-INT-DG-20-20-100-20200219.

<sup>160</sup> BARNABAS, F., *óp cit.* p.16.

<sup>161</sup> Per exemple, Espanya i França poden aplicar la mesura Schumacker que consisteix a assimilar als residents fiscals d'un Estat els no residents que hi perceben més de 75% de les seves rendes mundials.

La seva justificació és salvaguardar el principi d'equitat per tal que totes les persones d'un Estat suportin un nivell idèntic de càrrega tributària, independentment de l'origen de les rendes.

#### 3.2.4. Tractament fiscal d'altres rendes no compreses a l'art.15

##### a. Les rendes derivades d'activitats de consellers (art.16)

L'article 15.1 del CDI assenyala que aquest també s'aplica als sous, salaris i altres remuneracions similars sense perjudici de les disposicions previstes en alguns articles d'entre el qual es troba l'article 16.

Aquest article 16 del MC OCDE regula les regles d'imposició dels membres de Consell d'Administració o de vigilància de societats residents en un Estat com a persones físiques o moral residents en un altre Estat. Per tant, aquest article no ocupa realment una posició de preferència ja que es difícil considerar les rendes que es regulen com rendes de l'article 15<sup>162</sup>.

Segons aquesta regla i com que pot ser difícil de determinar el lloc de realització dels serveis, es preveu un gravamen com si s'haguessin realitzats en l'Estat de residència de la societat.

L'apartat 2 dels comentaris a l'article 16 preveu que els consellers també podrien realitzar una activitat per compte aliè en la societat i estipula que aleshores, s'haurà de diferenciar les rendes perquè l'article 16 només s'aplicarà a les rendes obtingudes com a conseller i no per a la seva condició d'empleat.

##### b. Les rendes derivades d'activitats d'artistes i esportistes (art.17)

Segons l'article 17.1.MC OCDE, no obstant les disposicions dels articles 14 (en relació amb les activitats independents) i 15 (en relació amb els rendiments del treball), les rendes derivades d'activitats d'artistes i esportius residents en un Estat poden sotmetre's a tributació il·limitadament en l'altre Estat contractant quan, en aquest darrer, es realitza

---

<sup>162</sup> VEGA, F., 2015, *óp cit*, pp. 799.



l'activitat artística o esportiva (per exemple un concert, una partida de tennis, una cursa de motos o de cotxes, etc...).

Aquesta regla es justifica per impedir les dificultats d'ordre pràctic que sovint sorgeixen a l'hora de gravar els artistes de l'espectacle i els esportius. No obstant, es destaca que la possibilitat oferta als Estats en les Comentaris a l'article 17<sup>163</sup> de canviar la regla prioritant l'article 15 al 17 per als treballadors per compte aliè<sup>164</sup>.

Segons l'article 17 MC OCDE, i sense la prioritació oferta precedentment, les rendes es graven en el territori de localització de l'activitat. Es nota que l'article 17.2 MC OCDE també ha previst la situació en la qual el contribuïent obté la renda de manera indirecta, fet que no tindrà cap efecte sobre la regla inicial de gravamen a l'Estat de localització de l'activitat.

En aquest sentit, en una consulta vinculant de 2017, la DGT<sup>165</sup> va examinar com era el lloc de tributació dels rendiments percebuts per grups musicals contractats i pagats per una empresa espanyola per actuar a Mèxic, sabent que els grups eren no residents a Espanya i no residents a Mèxic i no tenien establiment permanent en algun d'aquests dos països. En aquesta sentència, la DGT va fer referència a l'article 13.1.b) 1º i 3º, i va contestar que no es considerava les rendes obtingudes a Espanya i no subjectes a l'IRNR espanyol.

En cas d'actuació en diversos Estats, els Comentaris preveuen en els apartats 9.2 i següents que s'haurà de fer un repartiment segons la relació directa a l'esdeveniment i segons la presència física de la persona en l'Estat.

Per tant, les actuacions realitzades en un Estat diferent del de residència estaran gravades segons la normativa aplicable als no residents.

A aquest punt, com que alguns Estats poden pensar que no seria convenient d'aplicar la regla de l'article 17 a un artista o a un esportiu no resident que en el seu Estat de residència no seria imposable i que durant l'any d'imposició només obtindria febles imports, els Comentaris han previst de poder canviar la regla del conveni i fer una

---

<sup>163</sup> Apartat 1.2 dels Comentaris a l'article 17.MC OCDE.

<sup>164</sup> Aquesta modificació no va ser adoptada pels dos Estats aquí en presència.

<sup>165</sup> DGT, sentència vinculant V2425-17, de 28/09/2017.

exempció fins a un sostre determinat<sup>166</sup>. En d'altres casos, els artistes i esportius no podran beneficiar de la derogació pròpia als treballadors transfronterers tot i que exerceixin un treball dependent del sector privat, sigui que sigui la quantitat de la renda obtinguda. Aquests tributaran doncs com a no -resident per a les seves actuacions a l'estranger.

#### c. Les rendes derivades d'activitats de professors i investigadors (art.20)

L'article 20 del MC OCDE és una clàusula específica als professors i investigadors, la disposició del qual té per objecte essencial de facilitar les relacions culturals en preveure una exempció fiscal limitada.

Aquesta clàusula permet evitar els dubtes quan no queda clar qualificar les rendes obtingudes, ja que a moltes ocasions, les característiques o condicions dels contractes, relacions, projectes o beques, origen d'una concreta renda, no permet determinar sempre amb claredat si donen o no lloc a una relació de dependència (és a dir si es tracta de rendes de l'article 7 o 14, o de l'article 15 o 22 MC OCDE)<sup>167</sup>.

D'acord amb aquest article 20.CDI, la regla preveu un gravamen exclusiu de les rendes obtingudes en l'Estat de residència. D'entre els requisits<sup>168</sup>, el subjecte ha de ser resident d'un Estat contractant a l'inici de l'activitat en l'altre Estat i ha de romandre-hi només amb l'objectiu principal d'ensenyar o dedicar-se a la investigació.

Una particularitat de la regla és que està establert un termini màxim de 2 anys des de la data de l'arribada en l'altre Estat. En aquest àmbit, es pot preguntar sobre el còmput de les col·laboracions esporàdiques.

En el marc del MC OCDE, aquestes rendes depenen de l'article 20 però, en cas de no omplir els requisits, les absències esporàdiques haurien de dependre dels articles 7 o 14 segons que la renda és empresarial o professional, o de l'article 21<sup>169</sup> si no es pot classificar en els altres articles. Per tant, sense cap establiment permanent o base fixe

---

<sup>166</sup> Aquesta modificació tampoc no va ser adoptada pels dos Estats aquí en presència.

<sup>167</sup> VEGA,F., 2015, *óp cit*, pàg. 871.

<sup>168</sup> També l'article estipula que l'activitat ha de realitzar-se en una Universitat o centre d'ensenyament oficialment reconegut.

<sup>169</sup> L'activitat no sempre té un caràcter dependent per dependre de l'article 15.

en l'altre Estat, i sense caràcter dependent de la relació de treball, és normal de tributar només en l'Estat de residència.

En tot casos, la clàusula "professor" realment no modifica les conseqüències tributàries en la font.

En una consulta vinculant de 2015<sup>170</sup>, la DGT va utilitzar aquest article 20 MC OCDE ( 22 en el CDI entre Espanya i Índia). En aquesta consulta, la consultant, nacional espanyola, ha residit durant 2014 més de 186 dies fora d'Espanya

- De l'1 de gener a el 30 de maig va residir a l'Índia, com a lectora d'espanyol de l'Agència Espanyola de Cooperació Internacional per al Desenvolupament (AECID) a Nova Delhi. -
- De l'25 d'octubre a el 24 de desembre va residir a Rússia, contractada com a professora d'espanyol a Moscou i cobra directament el sou a una entitat bancària espanyola.

La DGT va recordar la regla impositiva aplicable d'acord amb l'article del conveni específic als professors. Així, va concloure que:

- si la consultant és resident a Espanya: com a professional de l'ensenyament de llengua espanyola en una Universitat de la Índia, en el cas de que fos resident a Espanya prèviament al seu desplaçament, no podrà ser gravada en la Índia per a les remuneracions percebudes durant els dos anys següents a la data de la seva arribada en aquest país. Per tant, es conclou que tals rendes tributaran exclusivament a Espanya, en el IRPF. Transcorregut aquest període, l'Índia podrà gravar aquestes remuneracions. En cas que existís doble imposició, serà Espanya com a Estat de residència qui haurà d'eliminar-la.
- Si la consultant no és resident fiscal a Espanya: Si de les normes sobre residència es dedueix que la consultant no conserva la seva residència fiscal a Espanya, aquesta persona seria considerada contribuent per l'IRNR i tributaria per aquest impost, només per les rendes de font espanyola que pogués obtenir.

També es va pronunciar sobre la qualificació de les rendes estipulant que les beques de lectora feien part de l'article del CDI específic als professors, ja que tenien com a finalitat fomentar la consolidació acadèmica dels estudis d'espanyol en universitats estrangeres,

---

<sup>170</sup> DGT, consulta vinculant V2048-15, de 01/07/2015.

contribuir a la formació de futurs especialistes en l'ensenyament d'espanyol com a llengua estrangera i donar suport a les Ambaixades d'Espanya en la seva acció cultural exterior, de manera que aquestes funcions es realitzin materialment per la Universitat de Nova Delhi i els alumnes de la mateixa a qui van dirigides.

d. Les rendes derivades d'activitats d'estudiants (art.20)

La regla s'aplica a estudiants o persones en pràctiques que perceben beques pagades per un Estat diferent del de presència durant els estudis o la formació pràctica i consisteix en una exempció d'aquestes rendes en aquest Estat.

Les rendes obtingudes no es podran gravar en l'Estat en què els estudiants es desplacen per prosseguir els estudis o formació pràctica. Per més de precisions, el MC OCDE preveu que aquestes rendes no seran gravades a l'Estat de l'activitat a condició que, abans de l'inici dels estudis, el treballador residia en un altre Estat contractant i ha canviat de residència amb l'únic motiu de fer estudis o pràctiques. Aquest requisit només s'exigeix al moment del desplaçament però no és exigint que la residència en el primer Estat es mantingui durant tota l'estada de l'estudiant<sup>171</sup>.

Els comentaris a l'article 20 MC OCDE en la seva versió de 1977 del Model precisen que es tracta de rendes immediatament percebudes per tal d'assenyalar que aquest article no s'aplica a una persona que en un moment donat va ser resident en un Estat contractant però que va traslladar la seva residència en un Estat tercer abans d'anar a l'altre Estat contractant.

D'entre els requisits de l'article 20 CDI, es precisa que l'exempció de les rendes només s'aplica quan la única finalitat del desplaçament és de prosseguir estudis o formació pràctica. La doctrina s'ha posicionada a favor d'una interpretació flexible d'aquest requisit, en el sentit de que el que cal apreciar és si el component principal o substancial que motiva el desplaçament té caràcter formatiu<sup>172</sup>. També s'afegeix que aquest requisit no impedeix el desenvolupament d'activitats secundàries, tot i que les rendes obtingudes de les quals no puguin beneficiar de l'exempció, però han de tenir un caràcter secundari per tal de no posar en dubte que el motiu principal del desplaçament va ser el component

---

<sup>171</sup> TRAPÉ, M.: "Estudiante y profesores" en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Ciss. Madrid, 2015, pp. 603-612.

<sup>172</sup> VEGA, F., 2015, *óp cit*, pp. 799-872.

formatiu. Un tercer requisit de l'article 20 precisa que només s'aplica a les rendes vinculades a l'activitat formativa.

Per conseqüència, aquest article regula de manera específica les beques o altres rendes similars, però també preveu que la persona es pugui incloure en l'article 15 en cas de rendiments de treball dependent. Aquesta doble afiliació pot plantejar algunes dificultats a l'hora de definir la regla fiscal aplicable perquè l'estudiant podrà obtenir una derogació en qualitat de treballador transfronterer per a algunes rendes i no per d'altres, és a dir un gravamen exclusiu a l'Estat de residència en el primer cas i un gravamen a l'Estat d'atribució de les beques en el segon cas.

Aquestes rendes no poden fer l'objecte d'una derogació específica als treballadors transfronterers, és a dir una possibilitat d'optar per un gravamen exclusiu a l'Estat de residència. Ara, com que són exemptes, no es pot parlar de discriminació.

e. Les rendes derivades d'activitats públiques (art.19.1)

L'article 15.1 MC OCDE s'aplica als sous, salaris i altres remuneracions similars però sense perjudici de les disposicions previstes en alguns articles d'entre el qual es troba l'article 19 aplicable quan l'ocupador és una Administració pública. En aquest supòsit de treball dependent doncs, com que no enquadra amb l'article 15 MC OCDE, no es regeix amb les mateixes regles generals i es modifica els criteris de repartiment de la imposició.

Les remuneracions obtingudes durant la relació laboral regides per l'apartat 19.1 són similars a les de l'article 15.MC OCDE.

Com regla de tributació, l'article 19.1. sempre preveu una exclusivitat en la potestat de tributar i la regla bàsica és una tributació exclusiva a l'Estat pagador com a regla de cortesia internacional i resposta mútua entre els Estats sobirans tal com el precisen els Comentaris a l'article 19 MC OCDE<sup>173</sup>.

Tanmateix, l'apartat b) també fa possible una tributació exclusiva a l'Estat de residència en cas que la persona ompli tres requisits:

- prestar els serveis a l'Estat de residència,

---

<sup>173</sup> Apartat 2 dels Comentaris a l'article 19. MCOCDE

- ser resident no només per l'ocasió de prestar els serveis,
- i en posseir la nacionalitat sense posseir la de l'altre Estat.

Aquesta referència a la nacionalitat pot sorprendre alhora del mercat únic ja que la ciutadania europea és la culminació d'una evolució, el punt de partida del qual va ser el Tractat de Roma el 1957. Es recorda que la ciutadania europea ofereix certs drets i privilegis dins de la Unió. En molts àmbits, els ciutadans de la UE tenen els mateixos drets o drets similars que els ciutadans locals dels Estats membres. Els drets garantits als ciutadans de la Unió inclouen en particular el dret a no discriminar per motius de nacionalitat dins dels límits del Tractat (article 18 TFUE).

L'apartat 19.3 exclou de les regles precitades les rendes pagades pels serveis prestats en el marc d'una activitat empresarial realitzada per un Estat o una de les seves subdivisions polítiques o autoritats locals i els remet als altres articles 15, 16, 17 o 18.

En el marc de la tesi, a l'excepció dels serveis citats a l'apartat 19.3, com que les rendes dels empleats del sector públic es regulen segons un article del conveni diferenciat de l'article 15 i que no es preveu de mesures específiques al treball transfronterer, aquest sector d'activitat a l'inrevés del sector privat serà exclós de la derogació propia als treballadors transfronterers de tributar exclusivament en l'Estat de residència.

Per conseqüència, en cas que un resident d'un Estat treballi com a funcionari en l'Estat veí, amb una activitat desenvolupada en aquest, es nota que no es podrà beneficiar d'una tributació exclusiva a l'Estat de residència, aleshores que aquesta opció és possible per a un treballador en situació similar però en el sector privat, pel fet de no complir els criteris cumulatiu de l'apartat 2 i no tenir la qualitat de treballador transfronterer d'acord amb les regles dels diferents CDI implicats.

La regla general estableix un gravamen dels sous, salaris i altres remuneracions similars en l'Estat pagador o de la font amb independència de la nacionalitat i de la residència dels funcionaris i treballadors per compte aliè del sector públic, sabent que aquesta regla necessita que el perceptor sigui resident d'un dels dos Estats contractants. L'aplicació d'aquesta regla implica l'exempció en l'Estat de residència del perceptor.

f. La tributació de les altres rendes (art. 21)

L'article 21 MCOCDE precisa en l'apartat 1 que totes les rendes no definides en els altres articles del conveni, i doncs incloses en aquest article, es graven a l'Estat de residència, sigui que sigui la seva procedència, llevat que es puguin considerar com rendes de l'article 7 o 14, com a conseqüència d'un treball independent realitzat a partir d'un establiment permanent o d'una base fixe en l'altre Estat.

Per evitar la doble no imposició, alguns Estats proposen que en cas d'aplicació del règim d'exempció en l'Estat de residència per a aquestes rendes, es fixi un criteri d'imposició compartida entre els dos Estats com és el cas per exemple en el CDI entre Espanya i Bèlgica<sup>174</sup>.

## **4. EL DRET FISCAL DE LA UNIÓ EUROPEA I EL GRAVAMEN DELS RENDIMENTS DEL TREBALL OBTINGUTS PELS TREBALLADORS FRONTERERS I TRANSFRONTERERS**

### **4.1. L'absència d'harmonització europea de la fiscalitat directa**

En el marc de la fiscalitat directa, el poder tributari correspon als Estats membres, ja que la Unió Europea només té competències limitades en aquest àmbit. Atès que la política tributària de la Unió té com a objectiu garantir el bon funcionament del mercat únic, l'harmonització de la imposició indirecta es va discutir abans que la imposició directa. D'una banda, la lluita contra el frau i l'evasió fiscal són una prioritat política recent i, d'altra banda, l'harmonització és difícil d'aconseguir perquè les mesures de caràcter fiscal han de ser adoptades per unanimitat pels Estats membres.

La integració dels Estats membres en la UE comporta un problema de sobirania, en el sentit de si existeix o no cessió en favor de la Comunitat o bé si cada Estat manté la seva pròpia, en aquest cas no existiria una completa integració de potestats, sinó una mera limitació d'aquestes sobiranes.

En aquest sentit, la doctrina no està definida i hi ha autors que s'expressen en sentits oposats; uns defensant la sobirania única i altres, defensant-ne la divisibilitat, constituint un problema molt difícil de resoldre, que tindria amb com a frontera l'Estat sobirà i l'Estat membre<sup>175</sup>.

---

<sup>174</sup> HORTALÀ, J., 2007, *óp cit.* pàg.26

<sup>175</sup> MOLINS, F.: *Fiscalitat internacional*. UOC. Barcelona, 2005.

En l'àmbit de la imposició directa, les potestats tributàries depenen dels territoris nacionals. El Tractat de la UE no conté cap poder de regulació explícita sobre els impostos directes i aquest àmbit cau sota la competència dels Estats membres que poden determinar la base imposable i el tipus impositiu.

En tots els Estats membres, la competència tributària per als treballadors, i més àmpliament per a les persones físiques, es basa en el lloc de residència, és a dir l'Estat de residència. En general, els residents estan sotmesos a imposició per a tota la seva renda mundial segons un principi d'obligació personal de contribuir, mentre que els no residents només tributen sobre les rendes obtingudes a l'Estat de la font, segon un principi d'obligació real a contribuir, però en el context d'un pla en general menys favorable. En efecte, en matèria d'impostos directes, és ara de jurisprudència constant que la situació dels residents i la dels no residents no són, de regla general comparables. Per tant, en el cas de rendes rebudes en diversos Estats, el contribuent està gravat per l'Estat de la seva residència i per l'altre Estat de la font per a les rendes que rep allí.

Actualment l'harmonització europea no funciona, tanmateix el Dret comunitari té un impacte important gràcies al TJUE que controla l'aplicació de les regles comunitàries pels Estats membres i el respecte dels principis de no-discriminació. Sempre davant de la falta d'harmonització europea en matèria de fiscalitat directa, el TJUE ha sabut utilitzar les llibertats fonamentals per limitar el poder impositiu dels Estats membres en relació amb l'impost sobre la renda i hi ha respost amb la construcció d'un ordenament comunitari.

L'absència d'harmonització fiscal en matèria de fiscalitat directa es justifica pel fet que el TFUE (article 94 TFUE) proporciona l'adopció de mesures comunitàries al concurs de la unanimitat dels Estats membres<sup>176</sup>. També el TFUE precisa que els instruments legislatius vinculants per als Estats membres que pot utilitzar el Consell només queda limitat a la Directiva (article 115 TFUE, antic article 94 TCE) .

---

<sup>176</sup> La primera font de normes relatives a la fiscalitat a la Unió es troba al Tractat constitutiu de la Comunitat Europea (CE), signat a Roma el març de 1957. Aquest tractat, que ha sofert modificacions des d'aleshores, preveu explícitament l'harmonització de la imposició indirecta \*, però no preveu cap disposició específica per a la imposició directa. Només es pot assenyalar que l'article 94 ofereix la possibilitat d'adoptar per unanimitat "directives per a l'aproximació de les disposicions legals, reglamentàries i administratives dels estats membres que tenen un impacte directe en l'establiment i el funcionament del mercat interior".



Globalment, les disposicions del tractat formen part d'un marc institucional que limita les possibilitats d'actuació en matèria tributària. L'estructura és la següent:

- La Comissió Europea té un dret d'iniciativa exclusiu
- El Parlament Europeu només es consulta en matèria fiscal;
- El Consell (de ministres) ha de prendre decisions sobre tributació per unanimitat;
- El Tribunal de Justícia (TJCE) garanteix el compliment del dret comunitari.

Aquesta estructura explica els motius dels bloquejos de les polítiques europees sobre fiscalitat i la naturalesa dels intents de sortir d'aquesta situació<sup>177</sup>.

Per tant, el TFUE no preveu per exemple que es puguin utilitzar reglaments com és el cas en matèria de Dret social i que creen drets o deures a la ciutadania . Com ja sabem una Directiva només és obligatòria per als Estats membres respecte a l'objectiu que proposa i deixa cada Estat escullir la forma i els mitjans necessaris en l'ordenament intern. A més, només les Directives comunitàries poden tenir un efecte directe si el contingut és clar, suficientment precís i incondicional.

Actualment doncs, diverses directives i la jurisprudència del TJUE serveixen de base per a l'establiment de normes harmonitzades per la tributació de les persones. A més, algunes de les comunicacions de la Comissió plantegen la qüestió de la prevenció de l'evasió d'impostos i l'eliminació de la doble imposició.

El major problema queda en la incertesa sobre l'eficàcia de les normes de la UE. Per exemple, el TFUE (article 107 TFUE, antic 87 TCE) declara inconsistent amb el mercat únic els ajuts atorgats pels Estats o per mitjà de fons estatals que falsegen o amenacen de falsejar la competència afavorint determinades empreses o produccions.

Per conseqüència, proliferen les Recomanacions de la Comissió sota la forma de Comunicacions com a instruments de soft-law. Aquest Dret no vinculant és un fenomen perfectament discernit pel Parlament europeu<sup>178</sup> i com a fenomen general en totes les institucions europees.

---

<sup>177</sup> AUJEAN, M. La politique fiscale européenne entre harmonisation, coordination et coopération renforcée. Regards croisés sur l'économie 2007/1 (n° 1), pp. 238-249. <https://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-page-238.htm> (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>178</sup> Informa 2007/2028(INI) de 28 de juny de 2007 sobre les repercussions institucionals i jurídiques de l'ús dels instruments de Dret indicatiu.

La tributació de les persones que treballen en un Estat membre o que perceben una pensió però que viuen i/o tenen família a càrrega en un altre Estat sempre ha estat una font permanent de problemes.

#### **4.2. La fiscalitat directa relleva de la competència dels Estats membres**

Cal destacar que els Estats no tenen un poder absolut sobre la fiscalitat directa, tot i que aquest tema siguin de la seva competència, aquests han d'exercir el Dret de conformitat amb el Tractat de la UE. Vom l'assenyala el TJUE en diferents sentències<sup>179</sup>, tot i que, en l'estat actual del Dret comunitari, la matèria dels impostos directes no està inclosa, com a tal, en l'esfera de competència de la Comunitat, no és menys cert que els Estats membres han d'exercir les competències que conserven respectant el Dret comunitari.

Pel que fa, més concretament, a la lliure circulació de persones dins de la Comunitat, l'apartat 2 de l'article 48 del Tractat implica l'abolició de tota discriminació per raó de la nacionalitat entre els treballadors dels Estats membres, en particular , pel que fa a la retribució.

La Unió Europea és la unió econòmica i política de 28 Estats membres que es va establir el 1992 amb el Tractat de Maastricht<sup>180</sup>, o també anomenat Tractat de la UE (TUE<sup>181</sup>). Els tractats tenen un paper fonamental ja que, a través d'ells, els Estats membres deleguen o transmeten l'exercici d'algunes competències a òrgans europeus, com per exemple, d'acord amb l'article 155 del Tractat de Maastricht, la Comissió gaudeix de competències per emetre Recomanacions o Dictàmens sobre matèries que afecten els principis essencials de la UE i que aquests han de ser incorporats a l'ordenament nacional a través la seva publicació en els Diaris oficials o a través de la incorporació a una norma interna.

---

<sup>179</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 14 de febrer de 1995, assumpte C-279/93, Schumacker (apartat 22 ); Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 04 d'octubre de 1991, assumpte C-246/89, Comissió / Regne Unit (apartat 12).

<sup>180</sup> Tractat de Maastricht , signat a Maastricht el 7.02.92 i que va entrar en vigor l'1.11.93. Institueix una unió política que s'anomena UE i que preveu la creació d'una unió econòmica i monetari amb una moneda única que és l'euro (la zona euro serà instituïda el 1999).

<sup>181</sup> El Tractat de la UE, va arribar en continuació del Tractat constitutiu de la Comunitat Econòmica Europea (TCE), constituïda amb el Tractat de Roma el 1957. Aquest TCE va ser actualitzat amb el Tractat de Lisboa de 2009.

Per tant, actualment, els tractats sobre els quals es fonamenta la UE i que en formen el dret originari són el TUE i TFUE ( també en forma part la Carta de drets fonamentals<sup>182</sup> de què són titulars tots i cada un dels ciutadans europeus): d'una part el TUE conté els valors i els objectius de la UE (títol I), les disposicions sobre els principis democràtics (títol II), les institucions (títol III), la cooperació reforçada (títol IV) l'acció exterior i política exterior i de seguretat comuna (títol V), entre d'altres, i d'altra part, el TFUE conté les regles de funcionament de la UE i determina els àmbits, la delimitació i les condicions d'exercici de les seves competències ( art.1 TFUE).

La lliure circulació de les persones en l'espai europeu és un principi fonamental de la Unió europea. Respecte aquest principi, cada ciutadà europeu i els membres de la seva família poden moure's en un altre Estat de la UE per viatjar, estudiar, treballar i també residir. Aquesta llibertat de circulació i d'estada també està garantida per la Carta de drets fonamentals (art. 45).

El 1957, ja el Tractat de Roma en el seu article 39 TCE va establir que la lliura circulació de les persones era assegurada sobre el territori de la Comunitat europea però aquest dret quedava condicionat a l'existència d'una activitat econòmica i es referia essencialment als treballadors assalariats o independents. Des de 1957, ha intervingut una profunda evolució: una llibertat que, en principi, només implicava els treballadors i els actors econòmics es va estendre progressivament als ciutadans europeus, raó per la qual es va parlar de lliura circulació de les persones. En efecte, només el 1992 amb el Tractat de Maastricht, la noció de ciutadania europea va ser introduïda en els Tractats (art. 20 TFUE).

Tanmateix, el règim jurídic entre els treballadors i els ciutadans queda diferent i els drets o incentius no són iguals<sup>183</sup>. La lliura circulació de les persones es pot descompondre en dues llibertats que són d'una banda la lliura circulació dels treballadors ( art.45-48 TFUE, antics art 39-42 TCE) i d'altra banda la llibertat d'establiment ( art 49-55 TFUE, antics art 43-48 i 294 TCE) dirigida a treballadors per compte propi per que puguin establir-se en un altre Estat.

---

<sup>182</sup> Aquesta Carta conté provisions de drets humans, va ser proclamada el 7 de desembre de 2000 a Niça i actualitzada el 12 de desembre de 2012 a Estrasburg.

<sup>183</sup> MENGHI, M.; QUERÉ, J.: La libre circulation des européens, état des lieux d'un droit fantasmé, Institut Jacques Delors. Paris, 2016, p. 12.

Pel que fa a les regles de lliura circulació dels treballadors descrites en els articles 39-42 TCE, es pot assenyalar que van ser represes gairebé sense cap modificació en el tractat de Lisboa el 2009 en els articles 45-48 TFUE. Aquesta llibertat implica fonamentalment el dret del treballador a respondre a ofertes de treball en un altre Estat membre, a desplaçar-s'hi lliurement en aquesta finalitat, a residir-hi amb l'objecte d'exercir una ocupació i romandre-hi després del seu exercici. La delimitació d'aquesta llibertat ha estat obra del TJUE, el qual ha concretat l'abast del que s'ha d'entendre per "treballador per compte aliè" i "treball per compte aliè" i que ha optat per crear conceptes comunitaris al marge del Dret intern dels EM<sup>184</sup>.

D'altra banda, una de les grans realitzacions de la Unió en el marc de la circulació de les persones és l'abolició de les fronteres el 1997 entre els membres de l'espai Schengen <sup>185</sup>, al qual adhireixen 22 Estats europeus com Espanya i França. Tanmateix, com a membre de la UE, tots els membres han de conformar-se al principi de les llibertats bàsiques, en particular la de la lliura circulació de les persones. Aquest acord de Schengen va necessitar aprofundir aquesta noció de lliure circulació de les persones i dels treballadors.

La UE reposa sobre uns principis de llibertats fonamentals i l'actual Tractat de funcionament de la Unió europea<sup>186</sup> (TFUE) recull aquestes llibertats directament aplicables que són: la lliura circulació de les mercaderies (art. 28 TFUE, antic 23 TCE), la lliura circulació dels treballadors ( art. 45 TFUE, antic 39 TCE), la llibertat d'establiment (art. 49 TFUE, antic 43 TCE), la llibertat de les prestacions de serveis (art. 56 TFUE, antic 49 TCE) i la lliura circulació dels capitals (art. 63 TFUE, antic 56 TCE)

Es nota que l'ordenament europeu també reconeix l'agrupament familiar que permet a cada membre de la família d'un treballador, sigui que sigui la seva nacionalitat, quedar-se amb aquest darrer en l'Estat d'acollida<sup>187</sup>. Aquest dret que a l'inici sols preocupava el cònjuge casat legalment es va ampliar a la parella no casada quan el país d'acollida reconeix a aquest darrer un valor equivalent al casament (com el PACS a França).<sup>188</sup>

---

<sup>184</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: Imposición directa y no discriminación comunitaria. Edersa. Madrid, 2000, p.40.

<sup>185</sup> Tractat d'Amsterdam signat el 2 d'octubre de 1997. Acord de Schengen entrat en vigor el 1 de maig de 1999.

<sup>186</sup> Nova numerotació des del Tractat d'Amsterdam firmat en 97 i en vigor al 01.05.99.

<sup>187</sup> Reglament 1612/68/CEE.

<sup>188</sup> Directiva 2004/38/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 29 d'abril de 2004, relativa al dret dels ciutadans de la Unió i dels membres de la seva família a circular i residir lliurement en el territori dels Estats membres.

La lliure circulació dels treballadors imposa el respecte dels principis de no-discriminació i d'igualtat de tractament pel que fa les condicions de treball, de retribució, i altres condicions de treball (art. 45-2 TFUE, antic 39-2 TCE) i encara incentius fiscals i socials. Més particularment, la UE prohibeix tota forma de discriminació basada sobre la nacionalitat entre els treballadors (art. 18 TFUE, antic 12 TCE).

Ara, les situacions de discriminació estan més amples que només la de la nacionalitat, perquè ens podem trobar davant situacions similars i tractament diferent o també com situacions diferents i tractament similar.

El TJUE s'ha pronunciat donant una definició de la noció de violació del principi de no discriminació dient que consisteix en l'aplicació de regles diferents davant situacions similars o en l'aplicació de la mateixa regla a situacions diferents<sup>189</sup>. Pel que fa als treballadors, globalment, el TJUE va més lluny que de prohibir tota discriminació per raó de la nacionalitat perquè també prohibeix tota restricció a la lliura circulació dels treballadors o a la llibertat d'establiment en conformitat amb el TFUE (art. 45-48 i 49-55 TFUE).

En l'àmbit de la fiscalitat, les diferents disposicions nacionals en relació amb l'impost sobre la renda també estan cobertes per aquest principi de no-discriminació. En efecte, la Recomanació 1612/68 de 15 d'octubre de 1968 estableix que els treballadors nacionals d'un Estat membre s'han de beneficiar en un altre Estat dels mateixos beneficis fiscals que els nacionals d'aquest altre Estat.

Globalment, els desplaçaments de les persones i dels treballadors entre els diferents països, i particularment en la UE, imposen també la necessitat de trobar solucions a les diferents situacions que poden generar-se amb motiu dels canvis de residència fiscal de les persones físiques<sup>190</sup>.

---

<sup>189</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 03 d'octubre de 2000, assumpte C-411/98, Angelo Ferlini.

<sup>190</sup> ALVAREZ BARBEITO, P.; CALDERON CARRERO, J.M.: *La tributacion en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo. La Coruña, 2010, p.98.

### 4.3. Les diferents discriminacions possibles

En el marc de la fiscalitat directa, es poden percebre diferents tipus de discriminacions possibles del fet que, ja que els impostos personals, com per exemple, l'impost sobre la renda, són la competència dels Estats membres.

Tot i que la majoria dels Estats hagin adoptat uns convenis bilaterals per evitar la doble imposició, com és el cas entre Espanya i França, a vegades aquests no cobreixen ni la totalitat de les situacions, per exemple, en relació amb els impostos aplicables com per als transfronterers.

Per intervenir sobre les possibles situacions de discriminacions, la Comissió realitza estudis per resoldre els problemes com, per exemple, les Recomanacions<sup>191</sup>.

D'altra banda, el TJUE pot actuar en cas de discriminació i moltes vegades ha estimat que els Estats membres no havien de fer discriminacions. En efecte, el TJUE ha afirmat que *"si en l'estat actual del dret comunitari, la qüestió dels impostos directes no és com a tal com a competència de la Comunitat, queda el fet que els estats membres han d'exercir la seva competència. En compliment del dret comunitari"*<sup>192</sup>.

D'entre les possibles situacions de discriminacions, que poden consistir en l'aplicació de regles diferents a situacions comparables o bé en l'aplicació de la mateixa regla a situacions diferents, a l'àmbit de la fiscalitat, es pot traduir per, o bé a una pressió fiscal massa important, o bé a una no-atribució d'avantatges fiscals, entre d'altres.

En cas de gravamen d'un treballador transfronterer a l'Estat de l'activitat, la majoria dels Estats membres apliquen un règim fiscal diferent del previst per als residents, el règim dels no residents, que molt freqüentment representa una càrrega fiscal superior que de les persones residents<sup>193</sup>. En canvi, en cas de gravamen d'un treballador transfronterer

---

<sup>191</sup> A partir del 97, ha començat a estudiar les disposicions fiscals nacionals aplicables als treballadors transfronterers o als treballadors mòbils. (Parlament europeu. Direction générale des études. Document de travail série affaires sociales-W16A-1997.

<sup>192</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 14 de febrer de 1995, assumpte C-279/93, Schumacker (apartat 22).

<sup>193</sup> Parlament europeu. Direction générale des études. Document de travail série affaires sociales-W16A-(1997) a [https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/pdf/w16\\_fr.pdf](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/pdf/w16_fr.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2021).

a l'Estat de la residència, com que la regla prevista és un gravamen idèntic als residents, els riscos de discriminació són més limitats.

Un altre risc de discriminació consisteix a no poder beneficiar-se d'avantatges fiscals o deduccions fiscals atorgats als residents.

D'una part, un primer risc consistiria en no poder beneficiar-se dels avantatges fiscals atorgats als residents en raó de la seva situació familiar i doncs de no prendre en compte la capacitat contributiva del treballador. En efecte, per exemple, hi pot haver un risc de no presa en consideració de la unitat familiar (el qual no serà el cas a França perquè s'aplica un quocient familiar sigui per als residents o als no residents), o bé els Estats poden utilitzar un tipus fix per als no residents aleshores que s'utilitza un tipus progressiu per als residents que resulta ser més car.

D'altra part, un altre risc seria de no poder beneficiar de les possibles deduccions que l'Estat de l'activitat preveu per als residents perquè es pensa que els treballadors no residents en beneficiaran al seu Estat de residència, com a Estat que ha de prendre en compte la capacitat contributiva de la persona.

Sobre aquest tema, el TJUE ha evolucionat i ha matisat la sentència Schumacker<sup>194</sup> amb d'altres, com ara, les sentències Gerritse o Conijn més endavant. En efecte, la jurisprudència ha evolucionat en el sentit de que la regla de la no comparabilitat afecta fonamentalment els anomenats avantatges fiscals "subjectius" referits a la subjectivitat de l'impost (com el quocient familiar, o beneficis derivats de tributació conjunta), és a dir els que adapten el gravamen a la situació personal i familiar del contribuïent, però tal regla de no comparabilitat i d'inexistència de discriminació no arribaria als avantatges fiscals "objectius" (deduccions relacionades amb la renda com despeses necessàries per a la seva obtenció, devolució de retencions, etc.).

---

<sup>194</sup> ALVAREZ BARBEITO, P.; CALDERON CARRERO, J.M., op. citat. pàg.87.

#### **4.4. El TJUE no censura un tractament fiscal diferent entre residents i no residents.**

En l'àmbit de les possibles discriminacions fiscals que poden resultar d'un tractament diferent atorgat pels Estats entre un resident i un no resident, la posició del TJUE pot semblar bastant delicat.

En aquest tema, el TJUE no censura en principi un tractament fiscal diferent d'un contribuent segons que és o no resident. En efecte, una discriminació només pot consistir en l'aplicació de regles diferents a situacions comparables o bé en l'aplicació de la mateixa regla a situacions diferents. La jurisprudència estableix que la situació dels residents i la dels no residents no són com a regla general comparables. En diverses sentències<sup>195</sup>, estipula que el fet que un Estat membre no permeti a un no resident beneficiar-se de certs avantatges fiscals que atorga a un resident no és, com a norma general, discriminatori, ateses les diferències objectives entre la situació dels residents i la dels no residents. tant des del punt de vista de la font d'ingressos com de la capacitat contributiva personal o de la situació personal i familiar.

Per exemple, el TJUE recorda aquesta posició en la sentència Conijn de 2007<sup>196</sup>. En aquesta sentència, el senyor Conijn, no resident, demana que se li concedeixi el dret a deduir, de l'import dels seus ingressos imposables, els costos d'assessorament fiscal ocasionats per l'establiment de la seva declaració d'ingressos rebuda a Alemanya com a persona parcialment imposable. El Tribunal de primera banda va recordar la seva posició quant el fet que un Estat membre no permeti a un no resident beneficiar-se de certs avantatges fiscals que atorga a un resident no és, com a norma general, discriminatori, i després ha deliberat segons la naturalesa de la despesa i la possible diferenciació de tractament entre residents o no residents. En aquest tema, com a la sentència Gerritse<sup>197</sup>, va dictar que, pel que fa a les despeses directament relacionades amb els ingressos d'una persona parcialment imposable, per a despeses, com ara les despeses professionals relacionades amb una activitat en un altre estat membre, la persona parcialment imposable s'ha de tractar de la mateixa manera que la persona totalment responsable. Finalment va concloure fent referència a l'article 52 del Tractat

---

<sup>195</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 14 de febrer de 1995, assumpte C-279/93, Schumacker; de 14 de setembre de 1999, assumpte C-391/97, Gschwind.

<sup>196</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (sala tercera), de 06 de juliol de 2006, assumpte C-346/04 - Conijn.

<sup>197</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala tercera) , de 12 de juny de 2003, assumpte C-234/01, Gerritse.



CE (ara, després de la seva modificació, l'article 43 CE) que impedeix la legislació nacional que no permet a una persona parcialment responsable deduir de l'import dels seus ingressos imposables els costos de consultoria fiscal en què hagi incorregut. la seva declaració de la renda, com a despeses excepcionals, de la mateixa manera que una persona plenament responsable.

Per tant, es pot demanar si el fet de no atorgar els avantatges fiscals reservats als residents també als no residents finalment correspon a una situació de discriminació, ja que la situació entre els residents i els no residents és diferent tant des del punt de vista de la font de les rendes com de la capacitat contributiva personal o de la situació personal i familiar<sup>198</sup>.

En efecte, el TJUE accepta una diferenciació de tractament perquè justifica que la situació dels residents i dels no residents no és comparable i, en aquest tema, sembla que per fer la prova d'una discriminació, s'hauria en primer lloc de defensar la idea que la situació fiscal dels residents i dels no residents és comparable.

En particular, aquesta situació es realitza si els no residents obtenen la majoria de les seves rendes en l'Estat de la font i com ho demostra la Recomanació 94/79/CEE.

#### **4.5. La Recomanació 94/79/CEE**

A mesura que s'ha anat avançant en el procés d'integració europea harmonitzant un gran llistat de matèries a nivell comunitari, els sistemes tributaris, a falta d'una real harmonització europea de la fiscalitat directa, moltes vegades, constitueixen i originen una sèrie d'obstacles a l'exercici de les llibertats fonamentals que garanteix la Unió europea i que integren una de les premisses per el bon funcionament del mercat interior<sup>199</sup>.

A aquest efecte, la Comissió sovint ha presentat propostes d'acció comunitària d'entre les quals figura la Recomanació 94/79/CEE, de 21 de desembre de 1993, relativa al

---

<sup>198</sup> Bernardeau L., La fiscalité directe des travailleurs à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes. L'observateur de Bruxelles. n°70-octobre 2007.

<sup>199</sup> Calderon Carrero, JM. Últimas iniciativas comunitarias para la tributación de las personas físicas no residentes: perfiles de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión. Ed. Aranzadi Bibliotecas. BIB 1994. p.1315.

règim tributari de determinades rendes obtingudes per no residents en un Estat membre diferent d'aquell en el qual resideixen.

La Comissió justificava la Recomanació de 94 perquè la lliure circulació dels treballadors encara estava obstaculitzada per determinades disposicions fiscals, l'aplicació de les quals genera, en molts casos, al fet que les persones que utilitzen la llibertat de circulació per treballar en un Estat membre diferent del que resideixen estan subjectes a l'impost sobre la renda en condicions menys favorables que els residents de l'Estat de l'activitat.

La present Recomanació estableix unes condicions mínimes que garanteixin als no-residents un tracte fiscal no discriminatori al país de desenvolupament de l'activitat. Tanmateix, es nota en l'article 4 que els Estats membres podran mantenir o introduir règims més favorables per als contribuents. La seva raó és de garantir la lliure circulació de les persones per a un bon funcionament del mercat interior. La idea és de fer aplicar als no residents un tractament fiscal equivalent que el atorgat als residents.

Ara bé, en primer lloc, s'observa com l'àmbit d'aplicació de la recomanació 94/79/CEE pot semblar bastant borrós, ja que només s'aplica a persones físiques residents en un Estat membre i subjectes a l'Impost sobre les rendes en un altre Estat membre, però la recomanació no precisa cap definició de la noció d' Impost sobre les rendes, ni tampoc un llistat dels impostos que tenen aquesta característica en els diferents Estats. A la frontera hispanofrancesa, la problemàtica es soluciona fàcilment a través l'article 2 del CDI vigent entre Espanya i França ja que es llista els impostos implicats i es compara l'IRPP amb l'IRPF entre les dues normatives internes francesa i espanyola respectivament. De la mateixa manera, ens podem referir a l'article 4 CDI per obtenir la definició de la noció de residència fiscal.

Aquesta Recomanació no distingeix les rendes del treball dependent o les del treball independent, com les regles de les activitats agrícoles i forestals i de les activitats industrials o comercials.

Més enllà, es nota que les situacions que contempnen aquesta Recomanació constitueixen un supòsit clàssic de doble imposició internacional, ja que concorren en un mateix període impositiu i sobre les mateixes rendes i persones, dos impostos de dos

Estats diferents en base a la superposició del criteri de subjecció fiscal personal ( residència, nacionalitat, domicili fiscal) d'un d'ells i el criteri real de l'altre<sup>200</sup>.

Com hem assenyalat a l'apartat 1, és molt important que els Estats estiguin d'acord sobre la qualificació fiscal de les rendes obtingudes. Com l'hem pogut dir en relació amb les rendes del treball dependent, en cas de conflicte d'interpretació, els Comentaris a l'article 15.MC OCDE atorguen a l'Estat de l'activitat la qualificació de les rendes. En aquest tema, és necessari que aquesta qualificació sigui vinculant per a l'Estat de la residència a efecte d'eliminar la doble imposició internacional i evitar les dobles deduccions.

Considerant que la lliura circulació de les persones pot ser obstaculitzada per disposicions en matèria d'IRPF tenint per efecte de gravar una càrrega fiscal més pesada als no residents que als residents en situacions similars, l'objectiu d'aquesta Recomanació és d'aplicar el principi d'igualtat de tractament fiscal entre residents i no residents cada vegada que l'Estat de la font ha de gravar els no residents sobre les rendes obtingudes en el seu territori.

En efecte, les persones, de regla general, són gravades a l'Estat de l'activitat i la majoria dels Estats membres apliquen als no residents un règim diferent dels residents pel fet de no preveure el benefici d'avantatges fiscals atorgats als residents en relació amb la situació familiar o altres reduccions de què també gaudeixen que tenen compte de la seva capacitat contributiva.

En aquest tema, la Recomanació no preveu de canviar els principis de gravamen, d'una part, per obligació personal de contribuir sobre les rendes mundials a l'Estat de residència i, d'altra part, per obligació real de contribuir sobre les rendes obtingudes en l'Estat de l'activitat.

La solució només consisteix a personalitzar i subjectivar el gravamen dels no residents en permetre'ls de gaudir de les mateixes deduccions fiscals ( individuals o generals) que les atorgades als residents. S'entén aquí el gaudi dels sistemes de limitació de la progressivitat de la unitat familiar, de les deduccions familiars i altres despeses als quals els no residents no tenen accés, llevat en cas d'un establiment permanent.

---

<sup>200</sup> CALDERON,J., *op cit* p.1315.

Aquesta solució vol permetre que el no resident que obté rendes significadores a l'Estat de la font de poder aplicar deduccions que no hauria pogut aplicar a l'Estat de la residència per no disposar-hi de rendes suficients. D'acord amb el principi de la igualtat de tractament (art. 48 i 52 TFUE), no s'ha de privar als no residents que obtenen rendes, d'avantatges i deduccions fiscals que gaudeixen els residents, quan la part preponderant de les seves rendes s'obté en l'Estat de l'activitat i, el requisit es suposa aconseguit si es supera 75% de les rendes.

La Comissió, en la Recomanació, ha denunciat molts casos de discriminacions del fet que, sovint, les persones que utilitzen la llibertat de circulació per treballar en un Estat membre diferent de la que resideixen estan subjectes a l'impost sobre la renda en condicions menys favorables que residents d'aquest estat. En particular, en particular afecta als treballadors fronterers, com també els beneficiaris de les pensions i altres retribucions previstes pel que fa al treball anterior.

En el marc dels treballadors transfronterers, la majoria dels Estats membres de la UE han convingut per mitjà d'un acord bilateral, de gravar les rendes en l'Estat de la residència<sup>201</sup>, els altres o bé en l'Estat de la font<sup>202</sup> o bé en els dos Estats<sup>203</sup>. En aquest marc, només els primers beneficien d'un tractament no discriminatori, perquè es graven de la mateixa manera que els residents<sup>204</sup> com és el cas en el conveni hispanofrancès.

Però, aquesta derogació fiscal pròpia als treballadors transfronterers només entén les rendes de l'article 15 i deixa de banda les altres rendes que la persona podria percebre en l'Estat de l'activitat. En aquest cas, com que de regla general aquestes rendes no representaran un import mínim de 75% del total dels ingressos obtinguts pel no resident fiscal, no podran beneficiar de la mesura Schumacker. En aquest punt, la tendència seria doncs a preferir una renúncia a la derogació fiscal per beneficiar dels beneficis de la Recomanació.

---

<sup>201</sup> Es comptabilitza 14 sobre 26 CDI bilaterals en la UE, de què el CDI hispanofrancès, França-Bèlgica, França-Itàlia, França-alemany, França suïssa però amb una compensació financera, Espanya-Portugal...

<sup>202</sup> Per exemple, el CDI entre Alemanya i Països Baixos.

<sup>203</sup> Per exemple, el CDI entre Alemanya i Suïssa.

<sup>204</sup> Document 394X0079 Législation communautaire en vigueur

#### 4.6 L'evolució del Dret fiscal en la UE

La Comissió ja va proposar al 1979 una directiva per tal de garantir una igualtat de tractament entre residents i no residents<sup>205</sup>, però aquesta va ser rebutjada pel Consell i retirada el 1993. Aquesta directiva que perseguia una harmonització de les disposicions fiscals en relació amb la lliure circulació dels treballadors ja preveia que s'aplicaria el principi de gravamen al país de residència.

Davant del seu rebuig, la Comissió es va limitar a emetre la recomanació 94/79/CE, de 21 de desembre de 1993 relativa al règim tributari de determinades rendes obtingudes per no residents en un Estat membre distint d'aquell en què resideixen. El seu objectiu consisteix a enunciar els principis que han d'aplicar-se al tractament fiscal dels no residents. Es nota que, aleshores que la proposta de Directiva només implicava les rendes derivades de l'exercici de treball dependent i les pensions, la Recomanació amplia les rendes afegint les provinents de l'exercici de professions liberals o autònom, inclòs els artistes i esportius, les rendes provinents de les activitats agrícoles i forestals, i les activitats industrials i comercials.

En particular, la Recomanació té com a finalitat de demanar als Estats de prendre iniciatives per que la lliure circulació de les persones sigui plenament garantida per al bon funcionament del mercat interior i de respectar el principi de la igualtat de tractament en el Tractat europeu (art 45 i 49 TFUE) en no privar les persones que obtenen rendes en un Estat en el qual són no residents dels mateixos beneficis i deduccions fiscals previstos per als residents, quan la part preponderant dels seus ingressos s'obté en l'Estat de l'activitat.

En la sentència Schumacker (C-279/93) de 14 de febrer de 1995, el TJUE va dir per dret que en matèria d'imposició directa, un país no podia exigir a un no resident d'un altre Estat que exerceix una activitat de treballador per compte aliè sobre el seu territori un règim menys favorable que el dels residents. En aquesta sentència també es destaca com el tribunal va indicar que en matèria d'impostos directes, les situacions dels residents i dels no residents eren de regla general no comparables<sup>206</sup>. Altrament dit, un ordenament nacional que refusa a un no resident alguns beneficis fiscals atorgats a residents es presumeix ser compatible amb el dret de la Unió europea. Només és en el

---

<sup>205</sup> COM (79) 737, de 13 de desembre de 1979.

<sup>206</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 14 de febrer de 1995, assumpte C-279/93, Schumacker (apartat 31).

cas que es pugui donar la prova de la comparabilitat de les situacions que els no residents poden excepcionalment ser assimilats a residents i reclamar la prohibició de tota diferència de tractament que sigui desfavorable per ell<sup>207</sup>.

En el mateix subjecte, més recentment, en la sentència C-39/10, el TJUE va condemnar Estònia, d'acord amb la Comissió, perquè no havia previst en el seu ordenament intern unes disposicions adequades en la matèria. Mitjançant la seva sol·licitud, la Comissió Europea havia demanat al Tribunal que comprovi que, en no disposar-ho, a la llei sobre l'impost sobre la renda de 26 de novembre 2009, l'aplicació de la bonificació individual als no residents els ingressos totals dels quals són tan baixos que se'n beneficiaria si fossin residents, la República de Estònia ha incomplert les seves obligacions en virtut dels articles 45 TFUE.

Per tant, d'acord amb el Parlament europeu<sup>208</sup>, es pot veure com l'harmonització en matèria d'imposició directa sobre les persones evoluciona més d'acord amb les sentències del TJUE que per l'aplicació del procediment legislatiu ordinari, i doncs com aquest és esdevingut un referent obligat.

També sembla important destacar l'evolució de la normativa europea sobre les pensions professionals, ja que representen una font important de recursos per a nombrosos europeus però que no estan harmonitzades a l'escala europea. De fet, la UE va fer el constat que els diferents sistemes eren molt heterogenis i que en cas de mobilitat, alguns dispositius podien generar una pèrdua dels drets<sup>209</sup>.

Com que el Reglament 883/2004 de coordinació dels règims de Seguretat social només s'aplica, tal i com es preveu en l'article 3, als règims de seguretat social generals i especials, contributius i no contributius, així com als règims relatius a les obligacions de l'ocupador, i que, per tant, no s'aplica a la majoria dels règims de pensions d'ocupació del segon pilar, la Unió europea ha adoptat regles específiques per garantir la salvaguarda dels drets a pensió complementària dels treballadors mòbils en l'espai europeu.

---

<sup>207</sup> MAITROT DE LA MOTTE, A.: *Droit fiscal de l'Union européenne*. Bruylant. Brussel·les, 2016, p. 25.

<sup>208</sup> Parlement européen. Fiches techniques.

[https://www.europarl.europa.eu/atyourservice/fr/displayFtu.html?ftuld=FTU\\_5.11.2.html](https://www.europarl.europa.eu/atyourservice/fr/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.11.2.html) (consultat per última vegada el 23/06/2019).

<sup>209</sup> THOUET, N. "retraite supplémentaire : le 39 contraint de faire peau neuve".

<https://www.argusdelassurance.com/acteurs/retraite-supplementaire-le-39-contraint-de-faire-peau-neuve.111630> (consultat per última vegada el 13/02/2019).

La directiva 98/49/CE relativa a la salvaguarda dels drets a pensió complementària dels treballadors per compte aliè i per compte propi va constituir una primera etapa en la supressió dels obstacles. D'entre les seves disposicions generals, es pot apuntar una preservació dels drets adquirits per una persona que deixa un règim de pensions per anar en un altre Estat com si aquesta havia quedat en el mateix Estat, i també la possibilitat de percebre la pensió complementària en qualsevol Estat membre.

A continuació, es va adoptar la directiva 2014/50/UE, de 16 d'abril de 2014, relativa a l'adquisició i a la preservació dels drets a pensió complementària, i que posa les regles mínims que els Estats havien de transposar-la en les normatives internes abans del 21 de maig de 2018. Pel que fa al camp d'aplicació material, es precisa que aquesta Directiva s'aplica als règims complementaris de pensió, amb excepció dels règims legals de la Seguretat social que es regulen pel Reglament (CE) 883/2004. Per exemple, la Directiva no s'aplicarà als règims complementaris que estiguin subjectes a mesures en què intervinguin els òrgans administratius que estableixi la legislació nacional o les autoritats judicials i que tinguin per objecte mantenir o restablir la seva situació financera, inclosos els procediments de liquidació, com és el cas a França.

Les aportacions d'aquesta Directiva són importants<sup>210</sup>: En primer lloc, en matèria d'adquisició, es nota una regla segons la qual els drets a pensió s'adquireixen com a màxim després d'una relació de treball d'una durada de tres anys, i que les contribucions pròpies dels treballadors per compte aliè mai es poden perdre. En aquest àmbit, es preveu un reemborsament de les contribucions si el treballador deixa un règim abans d'haver adquirit els seus drets. En segon lloc, en matèria de preservació, es nota que el treballador pot preservar els seus drets a pensió adquirits en el règim, llevat si accepta de percebre'ls amb el pagament d'un capital.

També es destaca un dret a la informació sobre la incidència d'un desplaçament en un altre Estat sobre els seus drets a pensions i sobre el valor i el tractament dels seus drets.

A França, la transposició d'aquesta Directiva en els Estats membres necessita un nou disseny del dispositiu relatiu als contractes d'assegurances-vida a prestacions definides de l'article 39. En efecte, en aquests productes, el requisit obligatori per obtenir un dret

---

<sup>210</sup> Commission Européenne. Pensions complémentaires (2020). <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=468&langId=fr> (consultat per última vegada el 23/06/2019).

sobre les pensions és d'acabar la seva carrera dins l'empresa. Per tant, els drets no es poden portar i no estan individualitzats, fet que serien contraris a la Directiva perquè no respectarien el principi de portabilitat dels drets.

Sembla important destacar que aquesta obligació de presència del treballador per compte aliè dins l'empresa per poder beneficiar dels drets al moment de la jubilació només s'aplica a França i que els contractes d'assegurances vida col·lectius funcionen diferentment en els altres Estats membres. Per exemple i ja com l'hem vist, en cas de contractes d'assegurances col·lectives de vida a Espanya, tot i que els drets econòmics no són líquids fins que esdevingui la contingència prevista, en cas d'extinció de la relació laboral, si que es poden reconèixer els drets a favor del treballador.

#### **4.7. Evolució de la jurisprudència del TJUE sobre la lliura circulació dels treballadors i la imposició directa**

El Dret comunitari és un conjunt de regles que determinen l'organització, les competències i el funcionament de les Comunitats europees. Tot i que els seus orígens són tractats, el seu desenvolupament el realitzen institucions comunitàries que creen tot un dret derivat i disposen d'un alt poder normatiu. Es compon de tractats, actes unilaterals de les institucions europees, acords internacionals exteriors a la UE o convenis entre Estats membres que cauen en el camp de la competència comunitària i de fonts no escrites d'entre les quals es troben els principis i la jurisprudència.

Els tres principis bàsics de l'ordenament comunitari són l'autonomia, amb un ordenament jurídic propi que s'integra en el sistema jurídic dels Estats membres, l'efecte directe de les normes del TCE quan són clares, incondicionals i suficientment precises, i la primacia del Dret comunitari sobre el Dret nacional com a principi absolut, essencial i incondicional establert pel TJUE en cas de conflicte.

El TJUE supervisa l'aplicació del Dret de la UE i la seva interpretació uniforme en tot el territori europeu d'acord amb l'article 19 TUE. Aquesta jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea<sup>211</sup> és fonamental perquè, davant d'un Dret europeu bastant imprecís i incomplet i del Consell que necessita temps a l'hora de prendre decisions de majoria, s'ha volgut un instrument essencial per a la integració europea.

---

<sup>211</sup> Anomenat Tribunal de Justícia de la Comunitat Europea abans de l'entrada en vigor del tractat de Lisboa el 1 de desembre de 2009.



En efecte, una preocupació de la UE és que com que el trasllat dels treballadors d'un Estat a d'altres es produeix de forma recurrent en el temps i fins i tot pot accentuar-se en períodes de crisi econòmica, el seu model ha de garantir que les polítiques nacionals no interfereixin en tals desplaçaments dels seus ciutadans<sup>212</sup>.

La jurisprudència comunitària sobre la lliura circulació dels treballadors i la imposició directa és molt ampla. Algunes sentències van permetre verificar que els diferents Estats no estableixin discriminacions entre residents i no residents.

En aquest sentit, hem cregut convenient, fer un breu repàs de les principals sentències del Tribunal de Justícia de la Unió Europea en aquest àmbit.

a. 1988: La sentència *Biehl*<sup>213</sup> - C-175/88, de 8 de maig de 1990,

El motiu d'aquesta sentència és un litigi entre el Sr. Biehl i l'Administració de les contribucions del Gran Ducat de Luxemburg pel que fa a la denegació d'un reemborsament d'un pagament excessiu de l'impost sobre la renda quan el subjecte passiu no residia durant tot l'any fiscal en l'Estat.

Sr. Biehl, de nacionalitat alemanya, va estar domiciliat al Gran Ducat de Luxemburg del 15 de novembre de 1973 al 31 d'octubre de 1983. Durant aquest període, va treballar a aquest Estat membre. Des de l'1 de novembre de 1983, va traslladar el seu domicili a la República Federal d'Alemanya on exerceix una activitat professional. Per al període comprès entre l'1 de gener de 1983 i el 31 d'octubre de 1983, l'empresari luxemburguès del Sr. Biehl va fer retencions de l'impost sobre la renda dels seus salaris. Quan finalment es va establir l'impost per a l'any fiscal de 1983, va resultar que l'import de les retencions realitzades per l'empresari luxemburguès era superior a l'import total dels impostos que havia de pagar el Sr. Biehl. Aquest va demanar a l'Administració tributària del Gran Ducat de Luxemburg el reemborsament del pagament excessiu per impost sobre la renda però va rebutjar aquesta sol·licitud sobre la base de l'article 154 de la Llei de l'impost sobre la renda nacional segons el qual què la devolució de retencions es denegava quan el subjecte passiu no residia durant tot l'any fiscal en l'Estat. L'interessat va presentar un recurs contra la decisió de l'oficina tributària, que va ser rebutjada, per la mateixa base, pel director d'impostos.

---

<sup>212</sup> VILLAVERDE GÓMEZ y DUARDO SÁNCHEZ, 2011, *óp cit*, p. 79.

<sup>213</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees (Sala 3a), de 8 de maig de 1990, assumpte 175/88, *Biehl/Administration des contributions*.

En aquesta sentència, es planteja si és compatible aquesta disposició nacional i el TJUE ha conclòs que un ordenament intern a efectes fiscals que establia distincions entre residents i no residents podia generar unes diferències de tractament fiscal que podien dificultar o restringir l'exercici de les llibertats comunitàries.

En aquesta sentència, el TJUE va enjudiciar doncs la compatibilitat amb el TCE de normes fiscals nacionals que imposaven obstacles a la lliura circulació dels treballadors.

Més globalment, aquesta decisió va anar en contra l'argument de que la imposició directa era competència dels Estats justificant que el principi de la igualtat de tracte en matèria de remuneració quedaria ineficaç si pogués ser infringit per disposicions nacionals discriminatòries sobre l'impost sobre la renda. A més, és per això que el Consell va establir a l'article 7 del seu Reglament (CEE) nº 1612/68, de 15 d'octubre de 1968, sobre la lliure circulació de treballadors a la Comunitat, que els treballadors que siguin nacionals d'un estat membre hagin de gaudir, al territori d'un altre estat membre, dels mateixos avantatges fiscals que els treballadors nacionals.

Tot i que l'Administració va justificar l'article argumentant que l'objectiu d'aquesta disposició era garantir el sistema de progressivitat de l'impost (va explicar que el contribuent que s'instal·la al Gran Ducat o que el deixa durant l'any distribueix els seus ingressos i, per tant, la seva imposició en almenys dos Estats i aquesta circumstància distorsionaria el sistema tributari. De fet, per a un ingrés anual igual, el contribuent resident temporal, en virtut del fet que hagi rebut ingressos successivament en dos Estats beneficiaria, si obtingués el reemborsament del pagament excessiu de l'impost, d'una taxa de gravamen més favorable que l'aplicat a un contribuent resident que ha de declarar al Gran Ducat tots els seus ingressos, siguin o no d'origen nacional).

Aquesta justificació no es va poder acceptar pel Tribunal. La resposta va ser que és probable que una disposició nacional com la que es tracta infringeixi el principi d'igualtat de tracte en diferents situacions. Això és particularment el cas quan el contribuent resident temporal no ha rebut ingressos durant l'any fiscal al país que va deixar o al país on s'estableix. En aquesta situació, aquest contribuent es troba en desavantatge en comparació amb el contribuent resident, ja que se li privarà del dret al reemborsament del pagament excessiu de l'impost al qual encara té dret el contribuent resident.

Aquesta sentència també és molt important perquè el TJUE hi admet en abstracte les diferències de tractament fiscal per raó de la residència que analitzarem més endavant. En aquest punt, podem posar de relleu que el TJUE adopta dos principis forts amb, d'una part, el principi que els residents i els no residents que es troben en situacions desiguals no exigeixen un tractament igual, i d'altra part, el principi que un tractament igual es requereix en els supòsits en què es troben en situacions comparables, és a dir que els contribuents han de ser gravats segons la seva capacitat econòmica o conforme a la seva situació personal.

b. 1992: la sentència Bachmann<sup>214</sup>, C-204/90, de 28 de gener de 92

Aquesta sentència es refereix a la compatibilitat amb el Dret comunitari (articles 39 i 49 TFUE ) de les disposicions de la legislació fiscal belga que, en matèria d'impostos sobre la renda, condicionen la deduïbilitat de determinades contribucions d'assegurança, a condició que es paguin aquestes contribucions a Bèlgica, ja sigui a empreses belgues o a establiments belgues d'empreses estrangeres. Per tant, no es poden deduir les contribucions pagades a les companyies d'assegurances establertes en un altre Estat membre.

L'argument invocat per l'Estat belga era que, quan les primes no eren deduïbles, les rendes cobertes ulteriorment estan exemptes de l'impost belga. Però el problema en aquesta sentència consistia en el fet que el contribuent no vivia a Bèlgica però a Alemanya durant la seva jubilació, Estat en què les rendes obtingudes estan sotmeses a l'impost. A partir d'aquest moment es produïa una doble imposició, doncs una discriminació com va concloure el TJUE seguint Sr. Bachmann i la Comissió que consideraven que el criteri adoptat en aquest cas, és a dir, el pagament a Bèlgica de les contribucions d'assegurança, aplicables a tots els treballadors independentment de la seva nacionalitat, resultava en una discriminació indirecta per motius de nacionalitat.

A més, és interessant veure com l'Estat belga va justificar la mesura pel fet de no poder garantir un control fiscal sobre el pagament efectiu de les primes a fora del seu Estat i com el TJUE va rebutjar aquest argument d'acord amb la Directiva 77/799/CE (reiterada en moltes sentències com Schumacker, Halliburton, Futura, Vestergaard<sup>215</sup>).

---

<sup>214</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 28 de gener de 1992, assumpte C-204/90, Bachmann.

<sup>215</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 12 d'abril de 1994, assumpte C-1/93, Halliburton ; (sala segona) de 16 de juliol de 2009, assumpte C-254/08, Futura ; (sala segona) de 03 de desembre de 2003, assumpte C-59/00, Vestergaard.

Aquí la novetat és que la coherència del sistema fiscal és una exigència per justificar una mesura discriminatòria<sup>216</sup>.

El TJUE va considerar que l'efecte de la disposició en qüestió era de desavantatjar en particular els nacionals d'altres Estats membres. Per tant, s'havia de considerar incompatible amb l'article 48.2 del Tractat, tret que es pugui demostrar que aquesta "discriminació" estava objectivament justificada. En aquest tema, es tractava d'examinar si la disposició belga es podia justificar per "l'interès general".

L'interès general invocat en la present sentència pel govern belga, és a dir, el control, per part de l'Administració tributària, dels certificats que certifiquen el pagament de les contribucions d'assegurança, que seria impossible de realitzar en el cas de pagaments a l'estranger, certament no estava relacionat amb la protecció dels assegurats i dels assegurats.

A més, el control, encara que es refereixi formalment a certificats emesos per companyies asseguradores, no afectava les activitats d'aquestes, sinó que constituïa en realitat una auditoria fiscal del contribuent que vulgui deduir les seves contribucions, és a dir, del treballador. Per tant, no constituïa una revisió del compliment per part del proveïdor de serveis de les normes professionals de l'Estat receptor, revisió que justificava certes restriccions a la lliure prestació de serveis.

Per final, el Tribunal va arribar la conclusió que una disposició com l'article 54 del Codi de l'Impost sobre la Renda belga, que fa completament impossible deduir les contribucions pagades a les companyies d'assegurances que no tenen establiment a Bèlgica, anava més enllà del que és objectivament necessari per aconseguir l'objectiu perseguit. Per tant, era incompatible amb l'article 59 del Tractat.

c. 1995: La sentència Schumacker<sup>217</sup>, C-279/93, de 14 de febrer de 1995

Aquesta sentència és en lligam amb la Recomanació 94/79/CEE, de 10 de febrer de 1994. En aquesta es delibera a partir d'un litigi entre el Finanzamt Koeln-Altstadt i un resident belga, el senyor Schumacker, sobre les condicions per sotmetre aquest últim a

---

<sup>216</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: Imposición directa y no discriminación comunitaria. Edersa. Madrid, 2000.

<sup>217</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 14 de febrer de 1995, assumpte C-279/93, Schumacker.

l'impost sobre la renda a Alemanya. El resident belga que està gravat com a no resident a Alemany no pot aplicar les reduccions lligades a la presa en consideració de les circumstàncies personals per insuficiència de rendes en l'Estat de residència.

De regla general, a Alemanya, el procediment de l'impost sobre la renda de les persones físiques derivats d'una activitat per compte aliè preveu un sistema de retencions fiscals per part de l'ocupador que es paga a l'Administració tributària.

Per a l'aplicació de la retenció de la nòmina, els empleats amb una subjecció total es divideixen en diverses classes fiscals<sup>218</sup>.

- Els solters entren a la classe I (tipus impositiu general).
- Els empleats en parella que no estiguin separats permanentment pertanyen a la classe III (l'anomenada tarifa « splitting ») a condició que els dos cònjuges siguin residents a Alemanya i siguin plenament responsables.

El règim alemany de « splitting » es va introduir per reduir la progressivitat del barem de l'impost sobre la renda. Consisteix en afegir els ingressos totals dels cònjuges per després imputar-los fictíciament a cada cònjuge fins al 50% i tributar-los en conseqüència. Si els ingressos d'un cònjuge són elevats i els ingressos de l'altre baixos, la divisió assoleix la base imposable i redueix la progressivitat de l'escala de l'impost sobre la renda.

A més, els empleats amb subjecció plena es beneficien del procediment anual d'ajust de l'impost sobre la nòmina. En el marc del procediment, l'ocupador està obligat a reemborsar a l'empleat una part de l'impost sobre la renda que ha cobrat en cas que les quantitats totals retingudes cada mes superin la quantitat resultant de l'escala tributària de l'any, per exemple si l'import del salari ha variat d'un mes a un altre.

Finalment, per a les persones amb subjecció plena, l'impost es determina en funció de la capacitat contributiva global, és a dir, tenint en compte la resta d'ingressos que perceben aquests contribuents i la seva situació personal i familiar (despeses familiars, despeses de previsió i altres elements que donen dret, en general, a deduccions i bonificacions fiscals).

---

<sup>218</sup> article 38b de la Einkommensteuergesetz (Llei alemanya de l'Impost sobre la Renda, en el successiu, «ESTG»).

En canvi, alguns d'aquests beneficis es rebutgen als empleats parcialment imposables. Cal assenyalar que la Llei alemanya que tendeix a reduir la pressió fiscal sobre els ingressos dels treballadors transfronterers i altres persones físiques parcialment imposables del 24 de juny de 1994, que té com a objectiu posar remei a aquesta situació a nivell nacional, és irrellevant en el cas principal procediment, atès que encara no estava en vigor en el moment dels fets del litigi.<sup>219</sup>.

En matèria fiscal, el criteri de distinció que s'utilitza sovint és el de la residència en la mesura que la situació dels residents i la dels no residents no són, com a norma general, comparables, cosa que fa que sigui admissible una diferència en el tractament fiscal. Tanmateix, si, per a la norma fiscal en qüestió, la residència no crea cap diferència objectiva en la situació entre residents i no residents, s'ha de tractar de la mateixa manera.

Tot i que la qüestió dels impostos directes no entra, com a tal, en l'àmbit de la competència comunitària, l'exercici per part dels Estats membres d'aquesta competència conservada no pot quedar exempt del compliment del Dret comunitari.

Així, l'article 48 del Tractat s'ha d'interpretar en el sentit que és capaç de limitar el dret d'un Estat membre a establir les condicions de subjecció i els mètodes d'imposició dels ingressos percebuts al seu territori per un resident d'un altre Estat membre, en la mesura que aquest article, pel que fa a la recaptació d'impostos directes, no permet a un Estat membre tractar un resident d'un altre Estat membre que, després d'haver fet ús del seu dret a la llibertat de circulació, exerceixi una activitat per compte aliè al territori del primer Estat, d'una manera menys favorable que un contribuent resident en la mateixa situació.

Tot i que l'article 48 del Tractat no impedeix, en principi, l'aplicació de normes d'un Estat membre que tributen més fortament sobre els seus ingressos a un no resident que ocupi un lloc de treball assalariat en aquest Estat que el resident ocupi el mateix lloc de treball, és diferent en un cas en què el no resident no rep ingressos significatius a l'Estat de la seva residència i obté la major part dels seus recursos imposables d'una activitat desenvolupada a l'Estat d'ocupació, de manera que l'Estat receptor no es troba en una

---

<sup>219</sup> Bundesgesetzblatt Jahrgang 1994 Teil I Nr. 39, ausgegeben am 30.06.1994, Seite 1395. "Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz)". 24.06.1994.

posició poder atorgar-li els avantatges derivats de tenir en compte la seva situació personal i familiar.

De fet, entre un no resident i un resident que exerceix una activitat assalariada comparable no hi ha cap diferència objectiva de situació que justifiqui una diferència de tracte pel que fa a la consideració, a efectes tributaris, de la situació personal i familiar del contribuent.

D'això se'n desprèn que l'article 48 s'ha d'interpretar en el sentit que impedeix l'aplicació de les normes d'un Estat membre que imposa a un treballador resident d'un altre Estat membre i que resideix en aquest Estat membre i que exerceix una activitat assalariada al territori del primer Estat, més que un treballador que resideix al territori del primer Estat i hi ocupa el mateix lloc de treball, quan el resident del segon Estat obté els seus ingressos totalment o gairebé exclusivament de l'activitat exercida al primer Estat i no percebre en el segon Estat els ingressos suficients per estar-hi sotmès a un impost que permeti tenir en compte la seva situació personal i familiar.

L'article 48 del Tractat s'ha d'interpretar en el sentit que impedeix que la legislació d'un Estat membre concedeixi el benefici de procediments com l'ajust anual de les retencions en matèria d'impostos als residents, però es nega a les persones físiques que reben recursos procedents de fonts salarials al seu territori, però que no hi tenen ni el domicili ni la residència habitual.

En aquesta sentència, és recomanable buscar l'objecte precís de la mesura tributària nacional per identificar situacions no comparables: si la diferència de tractament es basa en diferències en situacions relacionades amb el tema de la legislació, aleshores aquesta diferència és admissible. Aquesta decisió s'aplica per exemple en la sentència C-376/03, de 5 de juliol de 2005 en què el TJUE va considerar que "els articles 63 i 65 del TFUE no impedeixen una regulació segons a la qual un Estat membre nega els contribuents no residents, que ostenten la major part de la seva fortuna a l'Estat del qual són residents, el benefici de les bonificacions que atorga als contribuents residents").

En aquesta sentència, el TJUE ha admès que un règim fiscal diferent entre resident i no resident es justificava quan la major part dels ingressos s'obtenien a l'Estat de residència i doncs també que el règim d'obligació real en l'Estat de no-residència pogués excloure determinades reduccions com les lligades a la situació personal o familiar.

Amb aquesta posició, el TJUE sembla atribuir al MC OCDE un cert valor normatiu assumit pel Dret comunitari. Tanmateix, d'acord amb la Recomanació 94/79/CEE, de 10 de febrer de 1994, precisa que, quan la majoria de les rendes s'obté en l'Estat de no-residència, el TJUE considera que la situació és diferent. La comissió a través de la Recomanació, ha xifrat en un 75% el percentatge d'ingressos tributaris que el no resident ha d'obtenir en l'Estat de la font per ser en una situació comparable<sup>220</sup>.

d. 1997: La sentència Gilly<sup>221</sup>, C-336/96, de 20 de novembre de 1997

En aquesta sentència, es tracta de deliberar sobre els recursos interposats pel senyor i la senyora Gilly contra les decisions del director dels serveis tributaris de Bas-Rhin que els imposaven contribucions addicionals a l'impost sobre la renda de les persones físiques per als anys 1986, 1988, 1990, 1991, 1992 i 1993.

El senyor Gilly és de nacionalitat francesa i treballa com a professor d'educació pública a França. La seva dona, originàriament alemanya i que va adquirir la nacionalitat francesa per matrimoni, treballa com a professora en educació pública a Alemanya. La parella viu a França.

La imposició de la senyora Gilly depèn del CDI de no doble imposició vigent entre França i Alemanya<sup>222</sup>. En el procediment, els seus ingressos per treball per compte aliè es van tributar a Alemanya segons el que estableix l'article 14.1. CDI relatiu a les rendes públiques, ja que es tracta d'una remuneració pública i que el beneficiari té la nacionalitat alemanya:

*“art. 14.1. Els salaris, salaris i remuneracions similars, així com les pensions de jubilació, pagats per un dels Estats contractants, un Land o una persona jurídica de dret públic d'aquest Estat o Land a persones físiques residents a l'altre Estat en consideració de serveis administratius o militars actuals o anteriors només tributen al primer Estat. No obstant això, aquesta disposició no s'aplica quan les*

---

<sup>220</sup> També el percentatge de 75% és acceptat per al legislador espanyol (art 6 TRLIRNR) o francès (BOI-IR-DOMIC-40-20170406). Ara aquest percentatge pot ser discutible com per exemple a Alemanya (veure la sentència Gschwind ( C-391/97, de 14 de setembre de 1999) més endavant.

<sup>221</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 12 de maig de 1998, assumpte C-336/96, Gilly.

<sup>222</sup> Convention signée à Paris le 21 juillet 1959 entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières.



*retribucions s'assignen a persones que posseeixen la nacionalitat de l'altre Estat sense, al mateix temps, ser residents del primer Estat; en aquest cas, les retribucions només es poden imposar a l'Estat del qual aquestes persones siguin residents”.*

Per evitar la doble imposició, l'Estat francès no va incloure els ingressos de la senyora Gilly a la base imposable de la parella, però va tenir-ho en compte per calcular el tipus impositiu aplicable als ingressos obtinguts a França. Després de la modificació d'aquesta disposició per la modificació de 1989, aquests ingressos també es van tributar a França, però es van beneficiar, pel que fa als impostos pagats a l'estranger, d'un crèdit fiscal igual a l'import de l'impost corresponent francès a aquestes rendes.

En els seus recursos, la parella Gilly sosté que l'aplicació de les disposicions del CDI franco-alemany condueix, en el seu cas, a una imposició excessiva, injustificada i discriminatòria, incompatible amb els articles 3, subc), 6, 48, 73 D i 220 del Tractat.

Demanen la supressió de les contribucions addicionals que els cobra l'administració tributària francesa i el reconeixement a favor de la senyora Gilly de l'estatus fiscal dels treballadors fronterers. Alternativament, demanen ordenar que el crèdit fiscal concedit a França pels impostos pagats a l'estranger sigui igual a l'import real de l'impost pagat a Alemanya i, en cas contrari, que no es tinguin en compte els ingressos percebuts per la senyora Gilly en aquest país. compte del càlcul de l'impost sobre les llars a França. Finalment demanen la restitució de l'impost cobrat indegudament.

En aquesta sentència, el TJUE analitza el mètode d'imputació que és una opció de mètode d'eliminació de la doble imposició internacional prevista en alguns convenis bilaterals, com és el cas en el hispanofrancès, i que es regula segons l'article 23 B i que s'anomena mètode d'imputació parcial o limitada, . Amb aquest mètode, l'Estat de residència grava la totalitat de les rendes mundials ( principi de renda mundial) i permet deduir l'impost pagat en totalitat (imputació integral) o parcialment (imputació ordinària amb deducció de l'impost pagat limitat a la quota que correspondria pagar en Estat de residència les rendes estrangeres, amb un tipus mitjà de gravamen aplicat a les rendes estrangeres)<sup>223</sup>.

---

<sup>223</sup> Amb aquest mètode, es poden compensar les pèrdues estrangeres.

El mecanisme legal aplicat per l'Estat francès des de l'entrada en vigor del CDI actualitzat del 1989 per evitar que els ingressos per treball assalariat ja gravats a Alemanya en virtut del CDI es tributin de nou a França consisteix a atorgar un crèdit a l'impost igual a la quantitat de l'impost corresponent a aquests ingressos. L'aplicació anterior consistia a una mètode d'exempció, és a dir exemptar els ingressos ja gravats a Alemanya, tot tenint-ho en compte a l'hora de determinar la taxa aplicable als ingressos obtinguts a França. En definitiva, aquests dos mètodes, que semblen diferents en aparença, condueixen al mateix resultat.

Podem dir que el major inconvenient del mètode d'imputació és l'eliminació dels incentius fiscals que puguin concedir l'Estat de la font i un major ingrés fiscal per l'Estat de la residència que pot venir en contradicció amb les mesures d'atractivitat de l'Estat de la font.

El TJUE va concloure que en qualsevol cas, el dret a la lliure circulació de treballadors no els dona, òbviament, la possibilitat d'obtenir a l'Estat de residència l'estatut fiscal que, en el seu cas, és el més favorable. Només gaudeixen del dret al mateix tractament fiscal que els residents d'aquest Estat. No obstant això, el TJUE considera que aquest és el resultat obtingut en aplicar el mecanisme previst a la disposició impugnada.

e. 1999: La sentència Gschwind<sup>224</sup>, C-391/97, de 11 de març de 1999

En aquesta sentència, Sr Gschwind té nacionalitat holandesa i viu als Països Baixos, en una ciutat propera a la frontera alemanya, amb la seva dona i un fill nascut el 1992. El 1991 i el 1992, que són els exercicis fiscals pels quals va atacar la liquidació de l'impost sobre la renda que li reclamava l'Administració, el Sr Gschwind anava a la ciutat d'Aix-la-Capella tots els dies laborables per treballar-hi. Els ingressos derivats d'aquesta activitat assalariada, que constituïen els únics ingressos rebuts individualment pel sol·licitant durant aquests dos exercicis econòmics, estaven subjectes a impostos a Alemanya en aplicació de l'article 10.1 del CDI celebrat entre Alemanya i els Països Baixos. Durant aquest període, la seva dona treballava als Països Baixos, on tenia una subjecció plena sobre la renda mundial.

---

<sup>224</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 11 de març de 1999, assumpte C-391/97, Gschwind.

Després de la modificació legislativa feta el 1996 amb l'objectiu d'adaptar el sistema de l'impost sobre la renda dels subjectes passius no residents a la jurisprudència desenvolupada pel Tribunal en les seves sentències Schumacker i Wielockx<sup>225</sup>, el subjecte passiu casat que té ni el domicili ni la residència habitual a Alemanya pot, independentment de la seva nacionalitat, ser tractat, a petició seva, com a totalment imposable sempre que almenys el 90% dels seus ingressos mundials percebuts durant l'any fiscal tributen a Alemanya o que els ingressos rebuts a l'estranger, no subjecte a impostos en aquest Estat, no superen la suma de 12.000 DM.

Atès que les disposicions adoptades el 1996 són aplicables amb efecte retroactiu a les liquidacions actuals i permeten, a petició de la persona interessada i en determinades circumstàncies, que els contribuents casats no residents siguin considerats com a contribuent amb subjecció plena, el sr Gschwind Gschwind va demanar a les autoritats fiscals que tributessin els seus ingressos juntament amb els de la seva dona a Alemanya per als exercicis 1991 i 1992, aplicant el mètode de «splitting» i l'escala fiscal.

La seva sol·licitud va ser rebutjada i se li va aplicar l'escala bàsica d'impostos perquè no complia les condicions exigides per aquestes disposicions, és a dir, que almenys el 90% dels ingressos mundials de la parella estan subjectes a impostos a Alemanya o, en el seu defecte, que els ingressos globals de la parella procedent d'una font estrangera, no subjecte a impostos a Alemanya, no supera el llindar absolut fixat en 24.000 DM a l'any.

El sr Gschwind sosté que els llindars amb els quals la legislació alemanya atribueix l'aplicació del mètode de "splitting", amb la seva escala fiscal, a ciutadans comunitaris casats que no resideixin a Alemanya no tenen justificació. L'Administració contesta perquè els cònjuges residents a Alemanya tributen en aquest Estat pels seus ingressos mundials i que la situació dels cònjuges no residents s'assimila a la dels residents només quan la pràctica totalitat dels ingressos de la llar tributària estan subjectes a impostos a Alemanya. Aquest és el motiu pel qual la consideració dels ingressos estrangers de la parella per a la determinació del tipus impositiu a efectes de l'aplicació de la regla de progressivitat s'ha sotmès a condicions específiques.

En aquesta sentència en la qual encara una vegada el TJUE sembla atribuir al MC OCDE un cert valor normatiu assumit pel Dret comunitari, repeteix que la situació dels

---

<sup>225</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 11 d'agost de 1995, assumpte C-80/94, Wielockx.

residents i dels no residents no era comparable de cara a la fiscalitat directa i afegeix que no resulta discriminatori per a un no resident no beneficiar d'avantatges fiscals que té un resident. Avui dia ha canviat de versió i, com per a les sentències Schumacker o Gilly, considera que aquestes regles tenen excepcions si un contribuent no obté en l'Estat de residència de rendes significatives.

f. 2000: la la sentència Zurstrassen<sup>226</sup>, C-87/99, de 16 de maig de 2000

El TJUE delibera sobre el tema de la tributació conjunta. En aquesta sentència, el Sr.Zurstrassen i la seva esposa posseeixen la nacionalitat belga. La Sra., que no obté cap renda, és resident de Bèlgica i la unitat familiar s'hi reuneix el cap de setmana. El Sr resideix a Luxemburg on és empleat i obté 98% de la renda global. La petició prové del fet que , d'acord amb la normativa a Luxemburg, el Sr havia de contribuir com a solter en aquest Estat, és a dir sense poder beneficiar del règim de tributació conjunta.

El TJUE va concloure que l'art.39 TFUE s'oposa a la normativa nacional de Luxemburg que subordina el dret a la tributació conjunta al requisit que ambdós siguin residents en aquest Estat i nega la concessió de tal avantatge a un treballador resident en aquest Estat, on percep la totalitat dels ingressos de la unitat familiar, si el cònjuge resideix en l'altre Estat membre.

En aquest cas, el TJUE va constar una discriminació entre residents i no residents.

Aquesta situació és freqüent a la frontera que compta molts treballadors transfronterers no residents a Luxemburg que treballen però queden la seva residència amb el cònjuge en un altre Estat fronterer. L'administració luxemburguesa assimilava aquesta opció a una separació de fet i classificava el treballador com a solter.

g. 2003: la sentència Teodor Schilling/Finanzant Nürnberg-Süd<sup>227</sup>,C-209/01,13 novembre de 2003.

Aquesta sentència tracta un problema de deduccions fiscal a Alemanya sobre les despeses ocasionades per una treballadora domèstica que treballa a Luxemburg.

---

<sup>226</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 16 de maig de 2000, assumpte C-87/99, Zurstarssen.

<sup>227</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 13 de novembre de 2003, assumpte C-209/01, Schilling.

Durant els anys 1991 i 1992, els cònjuges Schilling van treballar com a funcionaris de les Comunitats europees a Luxemburg, l'Estat membre on tenien la seva residència, així com el seu centre d'interès i on vivien els seus tres fills, nascuts el 1982, el 1983 i el 1986. A Alemanya, l'Estat membre d'origen dels cònjuges, el Sr. Schilling va rebre ingressos per lloguer i, en menor mesura, durant el període fiscal de 1992, ingressos per compte propi.

La qüestió plantejada és que no podien aplicar a Alemanya despeses de contractar en Luxemburg una empleada de llar, aleshores que declaraven ingressos d'arrendaments de propietats rústiques i immobiliàries per al motiu que la deducció prevista a Alemanya només permetia a les persones que tinguessin de complir amb obligacions laborals en l'Estat puguin deduir despeses per contractar una ajuda, que les contribucions pagades pel treballador domèstic no es van abonar al règim legal d'assegurança de pensions alemany, sinó al règim de Luxemburg.

En aquesta sentència, el TJUE va concloure que un Estat no ha de dissuadir un nacional a abandonar el seu país d'origen.

En efecte, resulta d'una jurisprudència constant que totes les disposicions del Tractat relatives a la lliure circulació de persones tenen com a objectiu facilitar, per als nacionals comunitaris, l'exercici d'activitats professionals de qualsevol tipus al territori de la Comunitat i oposar-se a mesures que puguin desavantatjar aquests nacionals quan vulguin exercir activitat econòmica al territori d'un altre Estat membre<sup>228</sup>.

En aquest sentit, les disposicions que impedeixen o dissuadeixen un nacional d'un Estat membre d'abandonar el seu Estat d'origen per exercir el seu dret a la lliure circulació constitueixen obstacles a aquesta llibertat encara que s'apliquin independentment de la nacionalitat dels treballadors. Així, fins i tot si, d'acord amb la seva redacció, les disposicions relatives a la lliure circulació de treballadors tenen com a objectiu en particular garantir el benefici del tracte nacional a l'Estat d'acollida, també impedeixen que l'Estat d'origen obstaculitzi la lliure acceptació i l'exercici de l'ocupació per un dels seus nacionals en un altre estat membre.

En conseqüència, el fet que els cònjuges Schilling tinguin la nacionalitat alemanya no els pot impedir invocar les normes relatives a la lliure circulació de treballadors contra

---

<sup>228</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , Sentències de 7 de juliol de 1992, assumpte C-370/90, Singh; de 26 de gener de 1999, assumpte C-18/95, Terhoeve; de 27 de gener de 2000, assumpte C-190/98, Graf ; i de 15 de juny de 2000, assumpte C-302/98, Seher.

l'Estat membre del qual són nacionals ja que, exercint el seu dret a la lliure circulació, han exercit una activitat professional en un altre Estat membre.

h. 2003: la sentència Wallentin<sup>229</sup> - C-169/03, de 1 de juliol de 2003

Sobre el tema dels estudiants no residents que no perceben rendes a l'Estat de residència, la sentència Wallentin, va permetre al TJUE de concloure, com per a Schumacker i Gerritse, que l'Estat de la font ha d'adaptar l'impost i d'estendre les deduccions previstes als residents també als no residents perquè si no hi ha rendiments suficients, es pot originar una discriminació si la situació personal no es pot prendre en compte ni en l'Estat de residència o en l'Estat de la font.

Pel que fa al tema de la computació de les rendes negatives, el TJUE ha pogut deliberar en diferents ocasions.

i. 2005: la sentència Meindl<sup>230</sup> - C-329/05, de 13 de juliol de 2006

En aquesta sentència sobre el tema de la tributació conjunta, el TJUE fa una excepció a la jurisprudència Gschwing.

La qüestió plantejada és un contribuent resident a qui se li nega el benefici de la imposició conjunta amb el seu cònjuge per raó que aquest resideix en un altre Estat membre, on ha rebut ingressos considerats no imposables en aquest Estat. El cònjuge no resident a l'Estat de residència del seu marit, Alemanya, sol·licita l'aplicació de la tributació conjunta aleshores que la normativa interna només preveu perquè el cònjuge no resident es consideri totalment imposable, la part dels ingressos subjectes a l'impost alemany ha de ser igual o superior al 90% del total d'ingressos mundials de la parella o els ingressos no subjectes a l'impost alemany no han de ser superiors a l'indar absolut de material, és a dir, la quantitat de 24.000 DEM.

Durant l'any 1997, el senyor Meindl, de nacionalitat austríaca resident a Alemanya, va rebre ingressos en aquest Estat per una activitat liberal i per l'explotació d'una activitat artesanal per un import total de 138 422 DEM. La seva dona, la senyora Meindl-Berger,

---

<sup>229</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 01 de juliol de 2003, assumpte C-169/03, Wallentin.

<sup>230</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 13 de juliol de 2006, assumpte C-329/05, Meindl.

resident a Àustria, no va exercir cap activitat professional durant l'any impugnat, però va rebre de la República d'Àustria un subsidi per part de 142.586 ATS, un subsidi per maternitat de 47 117 ATS i subsidis familiars de fins a 15.600 ATS, que correspon a l'equivalent total de 26.994,73 DEM.

Segons la legislació tributària austríaca, els "ingressos" rebuts per la Sra. Meindl-Berger no són imposables. D'acord amb la legislació alemanya, el senyor Meindl va sol·licitar al Finanzamt, l'autoritat tributària alemanya competent, que es beneficiés de la imposició comuna. La seva sol·licitud va ser rebutjada per aquesta autoritat, que va sotmetre al senyor Meindl a un impost individual per import de 45046 DEM, considerant-lo, per tant, solter.

D'una banda, segons el Finanzamt, no es complien les condicions, ja que la part dels ingressos dels cònjuges rebuts a Alemanya es compliria ser inferior al 90% del seu import total. D'altra banda, la quantitat d'ingressos percebuts per la Sra. Meindl-Berger a Àustria supera el llindar de 24.000 DEM. El Finanzamt considera que les prestacions compensatòries rebudes per la Sra. Meindl-Berger per no haver estat liquidades segons la legislació nacional alemanya, no estan exemptes d'impostos. Com a resultat, aquests beneficis s'han de tenir en compte a l'hora de determinar el llindar significatiu com a ingrés estranger.

El govern alemany considera que s'hauria de respondre negativament a aquesta pregunta però aquesta opinió no és compartida i en aquesta sentència, el TJUE modula la regla alemanya, que considera compatible amb el Dret comunitari, però llevat si l'Estat de residència del no resident no pren en compte la seva situació personal o familiar.

S'ha de recordar, en primer lloc, que, tot i que la tributació directa és competència dels Estats membres, aquests últims l'han d'exercir de conformitat amb el dret comunitari . D'això es desprèn que els Estats membres no han de infringir, en l'exercici de les seves competències, les llibertats fonamentals garantides pel tractat, com ara la llibertat d'establiment. Això significa, en particular, que els Estats membres s'han d'abstenir no només de tota discriminació manifesta basada en la nacionalitat, sinó també de totes les formes de discriminació ocultes que, aplicant altres criteris de distinció, condueixen de fet al mateix resultat.

No obstant això, la discriminació només pot consistir en l'aplicació de normes diferents a situacions comparables o en l'aplicació de la mateixa norma a situacions diferents. Pel

que fa als impostos directes, el Tribunal va dictaminar, en particular a les sentències Schumacker, citades anteriorment, i de 12 de juny de 2003, Gerritse (8), que, com a norma general, la situació dels residents i la dels no residents no són comparables. De fet, els ingressos rebuts al territori nacional pel no resident solen constituir una part dels seus ingressos globals, centralitzats al lloc de la seva residència. A més, la capacitat contributiva personal del no resident, resultant de tenir en compte tots els seus ingressos i la seva situació personal i familiar, es pot avaluar amb més facilitat al lloc on té el centre dels seus interessos personals i matrimonials, que correspon generalment a la seva residència habitual.

En el cas present, el senyor Meindl, tot i ser de nacionalitat austríaca, resideix i rep tots els seus ingressos a Alemanya. No obstant això, es tracta de manera diferent del aplicable als contribuents residents a Alemanya, el cònjuge del qual, que no rep ingressos, també resideix en aquest Estat membre.

j. 2005: la sentència Ritter-Coulais<sup>231</sup>, C-152/03, de 1 de març 2005

En aquesta sentència, es tracta d'examinar si la legislació comunitària s'oposa al fet que els nacionals alemanys que resideixin a França i treballin en un institut públic d'Alemanya, no poden tenir en compte, a l'hora de calcular l'impost sobre la renda a Alemanya, les pèrdues d'ingressos per lloguer derivada del fet que utilitzen la casa unifamiliar per a les seves pròpies necessitats.

En efecte, aquí els cònjuges, funcionaris a Alemanya i residents a França, no van poder computar rendes negatives.

La normativa alemanya preveu d'una banda que els ingressos procedents de França i les fortunes situades a França que, en virtut de l'esmentada convenció, siguin imposables a França, queden exclosos de la base imposable alemanya. D'altra banda els ingressos procedents de béns immobles només es poden imposar a l'Estat contractant on es troben aquests béns. Es refereix als ingressos obtinguts per qualsevol forma d'explotació de béns immobles, per exemple, el lloguer d'aquests.

---

<sup>231</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 01 de març de 2005, assumpte C-152/03, Ritter-Coulais.



Segons la legislació alemanya, el terme "ingressos" fa referència tant als ingressos positius, que s'han d'entendre com a guanys per a la persona física, com als ingressos negatius, que es poden analitzar com a pèrdues o pèrdues de guanys per a aquesta persona. Aquests ingressos negatius poden resultar, d'acord amb aquest mateix dret, de l'ús per part de persones físiques dels seus béns immobles per a les seves necessitats personals. L'efecte combinat d'aquestes disposicions és excloure la inclusió d'ingressos negatius de béns immobles ubicats a l'estranger a l'efecte de determinar els ingressos imposables a Alemanya de les persones físiques residents a França.

El TJUE va contestar que respecte l'art. 39 TCE, hi ha una restricció prohibida perquè les normes relatives a la lliura circulació de capitals o establiment no podia aplicar-se aquí, només la dels treballadors.

Observem que res aquí suggereix que la parella Ritter-Coulais es va establir a França "amb l'objectiu d'exercir una activitat econòmica" o bé adquirir una qualificació professional. Al contrari, sembla que van optar per establir-se a França únicament amb finalitats purament privades. Així, van desenvolupar la seva activitat professional assalariada a l'Estat del qual eren nacionals, és a dir, a la República Federal d'Alemanya, sent l'únic element extern a aquest últim Estat el lloc de la seva residència, és a dir, França. Dit d'una altra manera, la parella Ritter-Coulais no va fer ús de la llibertat de circulació consagrada a l'article 48 del tractat per treballar en un estat membre diferent del que eren nacionals.

En aquesta sentència, el Tribunal va assenyalar que, a més de la seva condició de nacional alemany que havia adquirit els seus diplomes i títols a Alemanya, el senyor Werner "sempre ha exercit la seva activitat professional en aquest país i [...] està subjecte a la legislació fiscal alemanya . ". El Tribunal també va assenyalar que "[l'únic element que s'allunya del marc purament nacional és el fet que el senyor Werner resideix en un estat membre diferent del que exerceix la seva activitat professional".

Per tant, va dictaminar que "L'article 52 del Tractat de la CEE no impedeix que un Estat membre pugui atacar els seus contribuents que exerceixen la seva activitat professional al seu territori i que hi reben la totalitat o la pràctica totalitat dels ingressos o hi tenen la totalitat o la pràctica totalitat dels ingressos d'una càrrega fiscal més elevada quan no resideixin en aquest Estat que quan hi resideixen".

k. 2012: sentència Comision/Estònia<sup>232</sup>, C-39/10, de 10 de maig de 2012

Finalment, també es destaca la sentència Comision/Estònia, quant al gravamen de les pensions. Aquí, un nacional estonià resident a Finlàndia des de la seva jubilació, denunciava que la manera de gravar la seva pensió de jubilació en Estònia com a no resident podia vulnerar les disposicions del TJUE perquè Estònia no aplicava la reducció en la base imposable i la reducció suplementària prevista per als residents. No estava subjecte a l'impost sobre les rendes a l'Estat de residència per insuficiència de rendes.

En efecte, Estònia amb d'altres Estats membres consideren que la mesura Schumacker només obliga l'Estat de la font a un tractament nacional en relació amb els no residents per prendre en compte la situació personal.

El TJUE recorda aquestes regles però també recorda que, des de Wallentin, si no hi ha de rendiments suficients, es pot originar una discriminació si aquesta situació personal no es pot prendre en compte ni a l'Estat de la residència o en l'Estat de la font. El TJUE afegeix que quan 50% dels rendiments totals es perceben a l'Estat de residència, tindrà en principi les condicions de presa en compte de la seva capacitat contributiva. Com en aquest cas no és possible, la denegació de l'Estat de la font penalitza el contribuent.

TJUE diu que d'acord amb l'art 288.TFUE, les Recomanacions (com la 94/79) són actes no vinculants i, per tant aquesta sentència posa el problema que es deriven del soft-law interpretatiu de la Comissió que poden generar efectes distorsionadors per als Estats membres.

l. 2012: La sentència Erny<sup>233</sup>, C-172/11, de 27 de febrer de 2014

El Sr és un treballador transfronterer que treballa a Alemanya però que tributa a França, com a Estat de residència, sobre el seu rendiment net, és a dir una vegada deduïdes les cotitzacions socials pagades a Alemanya.

En aquesta sentència, el Tribunal conclou que l'art. 45 TFUE i l'apartat 7.4, del Reglament (CEE) núm. 1612/68 del Consell, de 15 d'octubre de 1968, sobre la lliure

---

<sup>232</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 10 de maig de 2012, assumpte C-39/10, Comision/Estònia.

<sup>233</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 27 de febrer de 2014, assumpte C-172/11, Erny.

circulació de treballadors dins de la Comunitat, contradiuen les disposicions dels contractes de treball col·lectius i individuals segons els quals el càlcul d'una quantitat addicional pagada per l'empresari com a part d'un pla de jubilació parcial, es dedueix fictíciament de l'impost sobre el salari que deu l'empleat a l'Estat membre d'ocupació a l'hora de determinar la base d'aquest import addicional, tot i que segons un CDI, els salaris comparables pagats als empleats que no resideixen a l'Estat membre d'ocupació tributen al seu Estat membre de residència.

m. 2015: la sentència Mertens<sup>234</sup>, C-655/13, de 5 de febrer de 2015

Aquesta sentència precisa l'article<sup>235</sup> 71.1.a.i.Regl (CEE) núm. 1408/71 del Consell, de 14 de juny de 1971, relatiu a l'aplicació dels règims de seguretat social als treballadors per compte d'altri, als treballadors per compte propi i als membres de les seves famílies que es desplacen dins de la Comunitat. En aquesta sentència, el TJUE interpreta l'article i precisa que tindrà la condició de treballador transfronterer a l'atur parcial un treballador fronterer que, immediatament després de la fi d'una relació laboral a temps complet amb un empresari en un Estat membre, és contractat a temps parcial per un altre empresari en aquest mateix Estat membre.

n. 2017: la sentència Eschenbrenner<sup>236</sup>, C-496/15, de 02 de març de 2017

En aquesta sentència, el TJUE va deliberar sobre l'efecte dels mètodes de càlcul de la indemnització per insolvència i la presa en consideració fictícia de l'impost sobre la renda de l'Estat membre d'ocupació. El TJUE va considerar que el dret comunitari (art 45 TFUE) no s'oposava al fet que, en aquestes circumstàncies, l'import de la indemnització per insolvència, concedida per un Estat membre a un treballador fronterer que no és subjecte passiu de l'impost sobre la renda en aquest Estat ni ha de tributar per aquesta indemnització, es determini deduït de la remuneració que serveix de base per calcular la indemnització l'impost sobre la renda, tal com s'aplica en aquest Estat, amb el resultat que aquest treballador fronterer no rebi, contràriament a les persones que resideixen i

---

<sup>234</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 05 de febrer de 2015, assumpte C-655/13, Mertens.

<sup>235</sup> Art. 71.1.a.i.Regl (CEE) núm. 1408/71: un treballador fronterer que estigui parcialment o accidentalment aturat en l'empresa en què estigui ocupat rebrà prestacions d'acord amb el que disposa la legislació de l'Estat competent, com si residís al territori d'aquest Estat; aquests beneficis són proporcionats per la institució competent;

<sup>236</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees, de 02 de març de 2017, assumpte C-496/15, Eschenbrenner.

treballen en aquest mateix Estat, una indemnització que correspongui a la seva remuneració neta anterior.

En aquesta activitat del TJUE, es pot percebre com aquestes sentències no qüestionen els fonaments del Dret internacional i la regla de tributació dels treballadors transfronterers en l'Estat de residència. Només permeten, per prendre en compte algunes mesures específiques atorgades pels Estats, ajustar les regles d'aplicació i a vegades precisar la normativa europea.

El TJUE s'esforça de respectar els principis del Dret fiscal internacional com per exemple que pertany a l'Estat de residència de prendre en compte la capacitat contributiva del contribuent tenint en compte la seves circumstàncies personals i familiars. En efecte, la majoria dels Estats distingeixen segons la residència o no dels contribuents per establir les regles de gravamen: d'una part els residents estan gravats per a la seva renda mundial (worldwide income) amb independència del lloc d'obtenció de la renda, és a dir una subjecció plena a l'impost, i d'altra banda, els no residents només estan gravats per a les rendes de font interna. Es destaca que el gravamen de la renda mundial és recent<sup>237</sup> i basat sobre la capacitat contributiva i el principi de progressivitat, com a ideals de justícia tributaria<sup>238</sup>.

El problema del TJUE és que té per finalitat fer respectar els principis de la Unió europeu però, per alguns autors<sup>239</sup>, es pot lamentar que no s'esforça de raonar en termes de Dret comunitari. Justifiquen aquesta posició per als dos exemples següents:

a) D'una banda, consideren que no és normal que es poden privar els contribuents de deduccions personals i familiars en l'Estat de residència sense que l'Estat de la font pugui remeiar-ho, llevat casos excepcionals com els casos Schumacker que necessita obtenir més de 75% de les rendes en l'Estat de la font.

En aquest tema, es destaca que la posició del TJUE des de la sentència Wallentin ha canviat i s'apropa més del Dret comunitari. En efecte, va més lluny que la sentència Schumacker dient si no hi ha de rendiments suficients, es pot originar una discriminació si la situació personal del contribuent no es pot prendre en compte ni a l'Estat de la

---

<sup>237</sup> En França existeix des de 1895, a Espanya 1932.

<sup>238</sup> FALCON y PULIDO, 2013, *óp cit*, p.128.

<sup>239</sup> MARTIN JIMENEZ, A. i CALDERON CARRERO, J.M., 2000. *óp.cit*.

residència o en l'Estat de la font. Per a aquesta decisió, el TJUE afegeix un límit considerant que, quan 50% dels rendiments totals es perceben a l'Estat de residència, tindrà en principi les condicions de presa en compte de la seva capacitat contributiva.

El problema d'aquestes sentències és que els límits de 75% per als casos Schumacker o 50% per als casos Wallentin haurien de ser més matisades i sobretot s'hauria de precisar d'altres requisits quant a la possible aplicació de la regla.

Per exemple, es podria excloure els treballadors transfronterers per a qui la regla establerta al CDI és una tributació a l'Estat de residència, perquè si l'Estat de la font grava les seves rendes perquè s'hi obté més de 75% de les rendes, la situació pot ser conflictiva.

Una proposta de Peter J.Wattel<sup>240</sup> per no privar els contribuents de deduccions personals i familiars en l'Estat de residència sense que l'Estat de la font pugui remeiar-ho, consistiria en el fet que tant l'Estat de la residència com el de la font acordessin reduccions en proporció de la renda originada en el seu territori. En aquest objectiu, els dos haurien de sotmetre a la renda mundial i al mateix tipus que per als residents.

Ara aquesta solució genera problemes: d'una part perquè només és possible en situacions bilaterals i que, d'altra part, no eludeix el risc de gravar els treballadors transfronterers a l'Estat de la font quan hi perceben la majoria de les seves rendes com per als treballadors Schumacker.

En aquest sentit potser que queda més convenient que un únic Estat gravi els treballadors transfronterers i en particular l'Estat de residència, com és la regla prevista el CDI vigent entre França i Espanya, i que, segons un acord bilateral, l'Estat de residència pugui compensar l'Estat de la font amb una compensació per la pèrdua de recaptació tributària, com és el cas entre França i Suïssa.

b) D'altra banda, també es contesta l'aplicació del mètode d'exempció, sigui modificada o amb progressivitat, en l'Estat de la residència perquè pot tenir com conseqüència de rompre la progressivitat de l'impost i afavorir la planificació fiscal.

---

<sup>240</sup> Peter J. Wattel és advocat general al Tribunal Suprem dels Països Baixos, conseller d'Estat extraordinari al Consell d'Estat dels Països Baixos i professor de Dret Tributari de la UE al Centre d'Amsterdam de la Llei d'impostos (ACTL) de la Universitat d'Amsterdam.

En efecte, segons aquest principi, l'Estat de residència no grava les rendes obtingudes en l'Estat de la font i les deixes exemptes, o bé integralment, o bé amb progressivitat. En aquest cas, hi ha una presa en compte de les rendes obtingudes a l'estranger a l'hora de definir el tipus impositiu de les altres rendes en l'Estat de residència. Aquesta segona opció té per objectiu de mantenir la progressivitat de l'impost a l'Estat de residència, tot i que l'Estat de la font pugui atorgar exempcions fiscals. Nombrosos convenis firmats amb França contenen una tal disposició que preveu la utilització d'aquest mètode<sup>241</sup> per als residents fiscals a França que obtenen rendes de l'article 15 a l'altre Estat, com és el cas en el CDI hispanofrancès.

Sobre aquest tema, el TJUE no pren suficientment en compte els principis de lliure circulació i de no-discriminació en les seves sentències.

Tal i com el recorda la Comissió en una Comunicació<sup>242</sup> del 2014 en relació amb la sentència 1723/2013 presentada per Vans Waltraud. En aquesta petició, la contribuent, resident austríaca, percep una pensió de jubilació a Àustria i també una altra a Alemanya. En aquest darrer Estat, només 62% de la pensió entren en la base imposable i 38% estan exemptes. Aquesta contribuent denuncia el mètode d'exempció amb progressivitat aplicat per Àustria, d'acord amb el CDI vigent, el qual inclou la totalitat de la pensió obtinguda en l'altre Estat a l'hora de determinar el tipus impositiu sense prendre en compte l'exempció atorgada.

En aquesta petició relativa a una doble taxació, el Parlament recorda que cap normativa europea determina en quin Estat tributarà el contribuent, que els Estats membres disposen d'una gran autonomia en el marc de la imposició directa i no han de prevenir la doble imposició o d'elaborar disposicions fiscals sobre la base de les d'un altre Estat membre. També estipula que, en virtut del mètode d'exempció amb progressivitat, un Estat (en general el de residència) renuncia a gravar les rendes percebudes en l'altre Estat (en general l'Estat de la font) però pot prendre en compte les rendes exemptes per determinar el tipus impositiu aplicable en el seu territori.

---

<sup>241</sup> BOFIP- BOI-INT-DG-20-20-100. Data de publicació: 19/02/2020.

<sup>242</sup> Comunicació del Parlament europeu CM\1035670FR. 29.09.2014.

El TJUE ha reconegut raonable d'utilitzar el Model MC OCDE per determinar el repartiment de les potestats impositives, com també els dos mètodes d'EDII elaborats per l'OCDE que són la de la imputació i la de l'exempció<sup>243</sup>.

Aquest reconeixement del TJUE es basa en el fet que els convenis CDI, d'acord amb l'article 24 MC OCDE, estableixen les normes d'igualtat de tracte entre persones que només reben ingressos nacionals i persones que reben ingressos transfronterers.

El mètode d'exempció amb progressivitat impedeix que un contribuent pugui aprofitar un tram fiscal inferior a l'Estat que concedeix l'exempció, perquè imposa les rendes nacionals amb el tipus aplicable als ingressos internacionals, tant si el contribuent ha rebut tots els seus ingressos en un sol Estat o igualment en altres llocs.

Tanmateix, el TJUE conclou que aquest mètode d'eliminació de la doble imposició no comporta cap discriminació i, per tant, no és contrari a la legislació de la UE.

Per concloure, podem opinar com d'altres autors que la jurisprudència Schumacker, Gilly i Gschwind és altament insatisfactòria<sup>244</sup>.

En efecte, en aquestes sentències, el TJUE sembla atribuir al MC OCDE una cert valor normatiu assumit pel Dret comunitari, tot i que considera que aquestes regles tenen excepcions si un contribuent no obté en l'Estat de residència de rendes significatives, la qual cosa permet justificar algunes desigualtats que poden ser obstacles a la lliura circulació dels treballadors.

En l'objectiu de resoldre els problemes de doble imposició en el Mercat interior i donar una resposta a les preguntes lligades a la conformitat de la xarxa de convenis bilaterals amb el dret de la UE, ja al 2005, la Comissió proposava una coordinació de les polítiques dels Estats membres<sup>245</sup>.

Un estudi mencionava algunes opcions possibles com la conclusió d'un conveni multilateral europeu, un Model de conveni propi a la UE o una Recomanació als Estats

---

<sup>243</sup> Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees , de 20 de novembre de 1997, assumpte C-336/96, Gilly..

<sup>244</sup> MARTIN JIMENEZ, A., CALDERON CARRERO, J.M., 2000. óp.cit.

<sup>245</sup> SEC (2001)1681 final, pàg.481.

membres sobre els aspectes els més fràgils dels convenis però de moment res no s'ha decidit.

L'opció per a un conveni multilateral seria una resposta unitària per coincidir millor a la multiplicació creixent de les relacions econòmiques triangulars i multilaterals. A més un acord unànim dels Estats no és indispensable. Aquesta opció va ser rebutjada pel Comitè de l'OCDE tenint en compte el seu caràcter difícil d'aconseguir. A més, va concloure que "no hi ha cap raó per creure que la conclusió d'un conveni fiscal multilateral aplicable a tots els Estats sigui actualment una solució factible"<sup>246</sup>.

L'opció de crear un Model específic a la UE segons els autors de l'estudi citat podria ser un relé de transició cap a un conveni multilateral europeu MC OCDE. aquesta opció permet mantenir els convenis bilaterals i doncs regular els problemes locals sense necessitat de comunitar-los. Però la natura bilateral no podrà regular les operacions triangulars per exemple.

També la Comissió podria fer la proposta al Consell que adopti una Directiva per substituir els diferents CDI però, sense l'aprovació formal de part del legislador comunitari, no constitueix dret comunitari i, doncs, provoca l'exclusió de principi de tota intervenció del TJUE, d'acord amb els articles 258 i 267.TFUE. Només podria tenir un paper en cas de litigi sobre la interpretació d'un CDI.

Es destaca que l'estudi avança un annex amb una anàlisi dels articles del MO OCDE vistos des d'una perspectiva comunitària<sup>247</sup>.

L'estudi menciona que diversos CDI preveuen excepcions a la regla tributària del país d'ocupació per a determinats treballadors transfronterers.

Tanmateix, es destaca cap aportació quant a una definició comunitària de la noció de treballador transfronterer. L'estudi només parla d'un principi de residència en municipis fronterers o a una distància propera a la frontera, i posa l'exemple del CDI entre Alemanya i França i la seva zona a 20/30 quilòmetres de la frontera. En aquest punt l'estudi ens ensenya com no hi haurà cap resposta comunitària a la noció de zona transfronterera.

---

<sup>246</sup> Document de travail TAXUD E1/FR DOC(05) 2306. Commission européenne. 05/07/2005. pàg.17.

<sup>247</sup> Document de travail TAXUD E1/FR DOC(05) 2306/A. Commission européenne. 05/07/2005. pàg.17.



Una aportació resideix en una proposta de solució única a les opcions de repartiment de l'impost en preveure en la redacció de l'article 15 la introducció d'una excepció generalitzada que reserva al país de residència la imposició de tots els treballadors transfronterers, com una opció que podria evitar problemes a nivell comunitari. En aquest punt, aquesta opció seria la regla adoptada en el CDI hispano-francès.

Finalment, es destaca com l'estudi manté l'aplicació de les mesures d'EDII del MC OCDE que són la de l'exempció o la de la imputació. Només estipula, d'acord amb la sentència Gilly del TJUE, que en cas de crèdit fiscal, aquest import no ha de superar l'impost degut a l'Estat de residència. En efecte, en aquesta sentència, el TJUE va considerar aquesta limitació compatible amb el Dret comunitari.

# CAPÍTOL 3 - EL GRAVAMEN DELS RENDIMENTS DEL TREBALL OBTINGUTS PELS TREBALLADORS FRONTERERS EN EL CAS HISPANO-FRANCÈS

## 1. QUESTIONS PRÈVIES

Els CDI, i en particular el conveni hispanofrancès, preveuen les mesures d'eliminació de la doble imposició internacional.

En el cas de França, es constata que la majoria dels Convenis per a evitar la doble imposició que la República francesa té subscrits amb els seus Estats limítrofes contenen una clàusula específica, relativa als treballadors transfronterers. Aquest és el cas dels convenis que França té signats amb Alemanya (1959)<sup>248</sup>, Suïssa (1966)<sup>249</sup> i Itàlia (1985)<sup>250</sup>, que contenen una clàusula específica en matèria de gravamen de les rendes obtingudes pels treballadors transfronterers i que mai ha estat objecte de revisió en les successives actualitzacions d'aquests convenis.

Un cas especial és el del Conveni entre França i Bèlgica per evitar la doble imposició i que estableix les normes d'assistència jurídica i recíproca en matèria d'impostos sobre la renda<sup>251</sup>. En aquest conveni, que data de 1958<sup>252</sup>, s'inclou una clàusula específica per als treballadors transfronterers en l'article 11.2.c, que clarifica les disposicions contractuals aplicables als ingressos inclosos en l'article 11, és a dir, els salaris i altres remuneracions similars dels treballadors assalariats del sector privat i de les persones jurídiques de dret públic dedicades a una activitat industrial o comercial, i que preveu la imposició exclusiva a l'Estat de residència d'aquestes rendes sempre que el beneficiari tingui un domicili a la zona fronterera i exerceixi la seva activitat a la zona fronterera de l'altre Estat. Tanmateix, el 12 de desembre de 2008<sup>253</sup>, Bèlgica va renunciar a l'aplicació d'allò que disposa l'article en qüestió als seus residents transfronterers que treballen a

---

<sup>248</sup> JO du 9 juillet 1961 modificat el 1969 (JO du 28 decembre 1969), el 1989 (JO du 04 janvier 1990) i el 2001 (JO du 13 mars 2013).

<sup>249</sup> JO du 30 novembre 1954.

<sup>250</sup> JO du 8 mai 1992.

<sup>251</sup> JO du 15 août 65 rectificat (JO du 09 octobre 1965), modificat el 1971 (JO du 06 décembre 1973), el 1999 (JO du 24 juin 2000), el 2008 (JO du 13 janvier 2010) i el 2009 (JO du 03 octobre 2013).

<sup>252</sup> JO du 29 décembre 1958.

<sup>253</sup> Loi n° 2009-1472 du 2 décembre 2009 (JO du 3 décembre 2009, page 20882) a autorisé l'approbation de cet avenant qui a été publié par le décret n° 2010-38 du 11 janvier 2010.

França, de manera que les rendes a partir d'aquesta data passen a imposar-se a França. Aquesta situació es va justificar perquè els residents belgues eren gravats a Bèlgica amb un tipus més elevat que a França i també estaven sotmesos a contribucions socials a França amb un tipus més important que a Bèlgica, és a dir un doble desavantatge que els penalitzava, tant de cara als altres residents belgues com també en relació amb als altres treballadors francesos. A conseqüència d'aquest acord, el nombre de residents belgues que treballen a França ha pujat de menys de 5.000 el 2005 fins a 8.299 el 2020<sup>254</sup>. Pel que fa a França, l'estatut dels treballadors transfronterers queda intacte fins al 2033, però també s'haurà d'eliminar a partir d'aquesta data, la qual cosa preocupa, ja que aquest estatut protegia els treballadors transfronterers francesos del fenomen de la doble imposició<sup>255</sup>.

No existeix cap disposició específica relativa als treballadors transfronterers, en canvi, en els convenis que França té signats amb Luxemburg (1958)<sup>256</sup>, malgrat l'existència de nombrosos treballadors fronterers residents a França, i amb Mònaco (1963)<sup>257</sup>. La raó d'aquesta absència es podria explicar pel fet que, donat que Luxemburg –Estat de petites dimensions, amb un territori de 2.386 quilòmetres quadrats- té frontera amb tres Estats –França, Bèlgica i Alemanya-, no podria assumir la inclusió, als respectius convenis per a evitar la doble imposició, d'una clàusula específica relativa als treballadors transfronterers sense privar-se d'una considerable renda gravable<sup>258</sup>. En el cas de Mònaco, podem extrapolar aquesta posició, ja que la seva situació és bastant similar.

Respecte a les fronteres marítimes franceses, tampoc hi ha cap clàusula específica relativa als treballadors transfronterers, ni el Conveni signat entre França i el Regne Unit<sup>259</sup>, ni als Convenis signats entre França i d'altres països fronterers amb els seus territoris d'ultramar, com per exemple Brasil<sup>260</sup>. En el cas precís del Regne Unit,

---

<sup>254</sup> Wallonie. Indicateurs statistiques. Travailleurs frontaliers par pays de travail ou de résidence (01 de setembre de 2021).

<https://www.iweps.be/indicateur-statistique/travailleurs-frontaliers-pays-de-travail-de-residence/>

<sup>255</sup> Assemblée Nationale Française. Resposta feta a una diputat de França Mme Béatrice Descamps ( 27 de novembre de 2018).

<http://questions.assemblee-nationale.fr/q15/15-13086QE.htm>.

<sup>256</sup> JO du 29 décembre 1958 però reemplaçat pel nou conveni (JO du 26 février 2019) encara no vigent.

<sup>257</sup> JO du 08 août 1963, modificat el 1969 (JO du 25 décembre 1969) i el 2003 (JO du 15 mars 2015).

<sup>258</sup> Assemblée Nationale Française. Réponse faite à un député de France, M. Demange Jean-Marie (26 d'octubre de 1998).

<http://questions.assemblee-nationale.fr/q11/11-13141QE.htm>

<sup>259</sup> JO du 26 octobre 1969, modificat el 1971 (JO du 03 août 1971), el 1973 (JO du 28 février 1974), el 1986 (JO du 24 décembre 1986), i el 1987 (JO du 30 décembre 1987).

<sup>260</sup> JO du 24 décembre 1971.

l'absència d'una clàusula d'aquesta naturalesa es podria entendre històricament, ja que la zona fronterera acostuma a cenyir-se a una franja relativament estreta. En aquesta frontera, però, es podria considerar que la mobilitat dels treballadors s'ha volgut millorar a partir del 28 de maig de 2011, quan els governs dels dos Estats van decidir ampliar la seva cooperació amb la construcció d'un pont que permet la connexió entre els seus respectius territoris, la qual cosa hagués meritat una revisió del CDI i la introducció d'una clàusula específica per als treballadors transfronterers. A hora d'ara, amb la sortida del Regne-Unit de la UE, es pot pensar que una possible actualització del conveni no es portarà a terme favorablement.

Pel que fa a Espanya, hi ha previstes clàusules específiques relatives al gravamen de les rendes obtingudes pels treballadors transfronterers tant al *Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo*, signat a Madrid el 26 d'octubre de 1993<sup>261</sup>, com al *Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, de 1995<sup>262</sup>. Però no així, en canvi, al *Convenio entre el Reino de España y el Reino de Marruecos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*, signat a Madrid el 10 de juliol de 1978<sup>263</sup>, malgrat l'existència d'enclavaments com les Ciutats autònomes de Ceuta i Melilla, en els que existeix un mercat laboral transfronterer força actiu, de manera que una clàusula d'aquesta naturalesa tindria molt sentit pels residents a Espanya de Ceuta i Melilla que treballen a Marroc i també pels residents a Marroc que treballen a Ceuta i Melilla<sup>264</sup>.

Un cas particular és el d'Andorra, que té frontera comuna amb Espanya i França. Ambdós Estats, recentment, han signat amb aquest territori sengles convenis per a evitar la doble imposició: el Conveni per a evitar la doble imposició entre França i Andorra<sup>265</sup> i el *Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar*

---

<sup>261</sup> BOE de 7 de novembre de 1995. L'art. 15 d'aquest conveni, relatiu als serveis personals dependents, esmenta expressament als treballadors transfronterers al seu punt 4, quan assenyala que, malgrat les disposicions dels apartats 1 i 2, "las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, solo podrán someterse a imposición en ese otro Estado".

<sup>262</sup> BOE de 12 de juny de 1997.

<sup>263</sup> BOE de 22 de maig de 1985.

<sup>264</sup> VEGA BORREGO, F.A., "Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición", a Serrano Anton, F.(Director), *Fiscalidad Internacional* (1), 6ª edición, Ediciones CEF, Madrid, 2015, p. 1.014.

<sup>265</sup> JO du 14 mars 2015.

*la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo*, de 8 de gener de 2015<sup>266</sup>, però cap dels dos no han previst cap clàusula específica pels treballadors transfronterers<sup>267</sup>. Aquest fet pot causar estranyesa, tant per la data recent de signatura de tots dos convenis com pel fet que és constatable una important i creixent mobilitat de treballadors transfronterers que, al ser tractats com a no residents fiscals a l'Estat de l'activitat, només es podran beneficiar de mesures fiscals estatals conjunturals<sup>268</sup>.

## **2. ELS CRITERIS ESPACIAL I TEMPORAL PROPIS A LA NOCIÓ DE TREBALLADOR FRONTERER EN EL CAS HISPANO-FRANCÉS**

En els ordenaments fiscals interns dels Estats membres espanyol i francès no hi ha cap norma específica referida al treballador fronterer.

Per la seva banda, l'OCDE, davant les especificitats pròpies de cada espai fronterer, no ha volgut incloure una clàusula general en el MCOCDE i ha deixat als Estats membres la potestat de preveure algunes mesures particulars en el marc dels convenis bilaterals. Aquesta absència d'intervenció pot ser criticada per a alguns autors, que postulen una millor harmonització fiscal per al treballador fronterer i que preconitzen un MC comú als Estats de la UE<sup>269</sup>.

Actualment doncs, per definir la condició de treballador fronterer, hem de fixar-nos en allò que estipula el conveni per a evitar la doble imposició vigent, firmat entre França i Espanya l'any 1995.

---

<sup>266</sup> BOE de 7 de desembre de 2015.

<sup>267</sup> Fins la seva sortida de llista de paradisos fiscals de l'OCDE al 2010, després d'haver signat 17 acords d'intercanvi d'informació, Andorra havia estat considerat un paradís fiscal.

<sup>268</sup> Com, per exemple, l'exempció de l'art. 7.p LIRPF: "Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos: 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan ...; 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal... La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento."

<sup>269</sup> VILLAVERDE y DUARDO, *óp cit*, p. 106.

Aquest CDI no inclou cap clàusula específica en l'article 15 referida als treballadors transfronterers, però incorpora una disposició 12 que considera aplicable l'art.15.4<sup>270</sup> del conveni inicial firmat entre els dos Estats l'any 1973<sup>271</sup>. En aquest article, els dos Estats havien previst crear un document específic per acreditar la qualitat de fronterer en funció d'alguns requisits descrits en un acord complementari, l'Acord entre Espanya i França relatiu als treballadors fronterers firmat l'any 1961<sup>272</sup>.

Els requisits per definir el treballador transfronterer no s'han revisat, per tant, des de 1961, quan l'Estat espanyol encara no era membre de la Comunitat europea, la qual cosa demostra una falta d'interès en la matèria per part dels dos Estats. Aquesta falta d'actualització dels requisits de l'acord complementari de 1961 és preocupant, sobretot tenint en compte que en els anys posteriors hi ha hagut canvis essencials. En efecte, l'entrada d'Espanya en la CE l'any 1986 i l'adhesió dels dos Estats, espanyol i francès, a l'espai Schengen creat el 1995, va facilitar la circulació dels treballadors i va generar la desaparició del document acreditatiu. Donades les circumstàncies canviants, la DGT es va limitar a indicar que la desaparició dels documents fronterers segons les directives de la Comunitat europea no era cap obstacle per l'aplicació de l'art 15 del CDI<sup>273</sup>.

En la consulta 0787-97, la DGT fa esment de l'article 15.4 del Conveni Hispà-Francès per a evitar la doble imposició, que s'aplica als treballadors fronterers que justifiquin aquesta condició mitjançant el document fronterer creat per acord particular entre els estats contractants. Però també afegeix que el fet que, en virtut de disposicions comunitàries, hagin desaparegut els documents fronterers, no pot fer d'impossible compliment allò que regula aquest article 15. En aquesta consulta, la DGT va definir els requisits que ha de complir un treballador per considerar-se fronterer, com el fet de tenir la seva residència fiscal en un Estat membre, la qual cosa es pot acreditar mitjançant un certificat de residència expedit per les autoritats fiscals estatals, on torna normalment cada dia després de la seva jornada laboral a Espanya.

El que emergeix de la definició del treballador transfronterer tal, i com ho descriu l'article 1 de l'Acord, és que es tracta d'un treballador per compte aliè en funció de l'article 15

---

<sup>270</sup> Art. 15.4: els treballadors fronterers que justifiquin aquesta qualitat mitjançant el document fronterer creat per acord particular entre els estats contractants estan sotmesos a imposició, pels sous, salaris i altres remuneracions que percebin per aquest concepte, únicament a l'Estat contractant del qual siguin resident.

<sup>271</sup> BOE 109, 7 de maig de 1975.

<sup>272</sup> BOE 69, 21 de mars de 1962.

<sup>273</sup> DGT, consulta 0787-97, de 15/04/1997.

CDI, residents en un o altre Estat, i que responen a dos requisits més, un criteri espacial, que han de residir i treballar en una zona fronterera delimitada, i també un criteri temporal, que han de tornar a la residència en principi cada dia.

Per tant, la primera observació que es pot fer és que només algunes categories de treballadors poden tenir la qualitat de fronterer. En efecte, aquesta qualitat només s'aplica als treballadors que depenen de l'article 15 del CDI, és dir els treballadors per compte aliè del sector privat, deixant de banda doncs d'altres categories d'individus, com els treballadors per compte propi (art 7 o 14), els membres de consells d'Administració (art. 16), els treballadors del sector públic (art. 19), els artistes i esportistes (art 17), els professors i cercadors (art 20), els estudiants (art 21) i els beneficiaris d'altres rendes diferents de les del capítol 15, incloses en el capítol 22, encara que tinguin la qualitat de treballadors per compte aliè.

En aquest tema, tal i com hem vist prèviament, les regles d'afiliació a l'article 15 no estan definides en el conveni CDI i ens podrem trobar davant de situacions d'interpretació conflictives. A més, es pot percebre com aquesta qualitat de treballadors transfronterers deixa de banda alguns individus que, tot i que tenen una ocupació com a treballadors per compte aliè, es trobaran exclosos per diferents motus, com la seva activitat o el caràcter públic del treball.

## **2.1. El criteri espacial**

La delimitació de la zona fronterera és defineix en l'art 2 de l'acord bilateral relatiu als treballadors fronterers, de 25 de gener de 1961<sup>274</sup>. Aquesta zona correspon a un llistat de municipis que va ser objecte de modificacions ulteriorment, en primer lloc per un canvi de lletres de 3 de juliol de 1964<sup>275</sup>, que va afegir alguns municipis al llistat, i en segon lloc per un canvi de notes de 21 de maig i 01 de juny de 1965, que va permetre afegir també el municipi de Vilafranca de Conflent, situat a França.

Pel que fa a la doctrina administrativa, la DGT en diverses consultes ha negat la qualitat de transfronterer a persones que treballen o resideixen fora de la zona transfronterera

---

<sup>274</sup> Décret n°61-1534 du 30 décembre 1961 portant sur la publication de l'accord complémentaire entre la France et l'Espagne, relatif aux travailleurs frontaliers, firmat el 25-01-1961, JORF du 6 janvier 1962, pàg. 118.

<sup>275</sup> Décret n°64-838, du 6 août 1964, portant publication de l'échange de lettres entre la France et l'Espagne du 3 juillet 1964, destiné à compléter l'annexe 1 de l'accord complémentaire relatif aux travailleurs frontaliers du 25 janvier 1961, JORF du 13 août 1964, pàg. 7485.

annex de l'Acord, interpretant que no els serà aplicable allò que disposa l'apartat 15.4 CDI en relació amb els treballadors transfronterers. Això explica, per exemple, que una consulta de juny de 1999<sup>276</sup> rebutgés la qualitat de fronterer a un resident en Le Boulou, municipi de la zona fronterera francesa, que realitzava el seu treball a la ciutat de Girona, situada fora de la zona.

Aquest requisit espacial, per altra banda, és específic de la normativa fiscal i no té cap assimilació en la definició d'aquesta matèria continguda en la normativa social.

En efecte, l'art 1.f del Reglament( CE) 883/2004, sobre la coordinació dels règims de seguretat social, defineix el treballador fronterer com tota persona que realitza una activitat per compte aliè o propi en un Estat membre i resideix en un altre Estat membre al que torni normalment diàriament o almenys una vegada per setmana. Com es pot comprovar, en aquesta normativa social no és obligatori residir a prop d'una frontera per poder beneficiar de la qualitat de fronterer i, per tant, els requisits no coincideixen amb l'Acord de 1961.

L'Acord complementari de 1961 defineix l'estatut dels treballadors fronterers com "ciutadans francesos o espanyols que, tot quedant la seva residència en la zona fronterera d'un dels dos països, en el qual tornin en principi diàriament, estan autoritzats a anar treballar en qualitat de treballador per compte aliè en la zona fronterera de l'altre país". Com afirmen Vega Borrego i López López<sup>277</sup>, però, podem dubtar de la validesa actual d'aquesta definició.

Inicialment, l'Acord delimitava la zona fronterera a 10 quilòmetres aproximadament d'una part i de l'altra de la frontera, és a dir, de la frontera fins a Saint Jean de Luz a França i de la frontera fins a Renteria a Espanya, i no comprenia, per exemple, els centres urbans de Bayonne i Biarritz a França, més llunyans, però en els quals les necessitats de mà d'obra eren importants. Per tant, per raons econòmiques, la zona delimitada inicialment va ser modificada el 6 d'agost de 1964, amb la incorporació de municipis com Bayona, Biarritz i Anglet, a la costa est i, per reciprocitat, Pasajes, Hernani i San Sebastian, a Espanya.

---

<sup>276</sup> DGT, Consulta vinculant V0041-99, de 30/06/1999.

<sup>277</sup> LÓPEZ, H.: *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*. Aranzadi. Cizur Menor, 2015. P.86.



També l'any 1965, va ser afegida la ciutat de Villefrance de Conflent, en els Pirineus orientals, que es dista 52 quilòmetres de Puigcerdà o 64 quilòmetres del Col d'Ares, a la frontera amb Espanya, és a dir, una distància més llunyana que la distància de 20 quilòmetres que preveia la regla inicialment. Es pot observar, per tant, com el fenomen d'acreditació de la qualitat de fronterer no va funcionar gaire a l'inici per falta de llocs de feina i que, només a partir de l'ampliació de la zona, el nombre de treballadors fronterers es va ampliar<sup>278</sup>. A més, es pot observar com en la nova definició de l'aspecte espacial es té en compte l'impacte directe del nivell d'infraestructures i de la situació dels municipis sobre el nombre de desplaçaments.

En el moment actual, a partir de l'entrada d'Espanya a la Unió europea l'any 1986 i com a conseqüència del fenomen de la globalització de l'economia i de l'augment dels mitjans de comunicació, els moviments de treballadors han protagonitzat una evolució sempre creixent, i la condició de pertinença de la residència i del lloc de treball en una zona distant de 20 quilòmetres de part i part de la frontera no respon ja a cap realitat econòmica.

L'eliminació del requisit de pertinença a una zona fronterera, per altra banda, podria generar una pèrdua de recaptació fiscal per a l'Estat de l'activitat, ja que els treballadors fronterers només estan gravats en el seu lloc de residència, fet especialment greu si tenim en compte la importància de la recaptació dels impostos directes per als Estats. Una possible solució a aquest problema consistiria en què els Estats adoptessin un sistema de compensació fiscal, com el previst, per exemple, en convenis bilaterals entre Alemanya i Suïssa o entre Àustria i Lichtenstein.

El respecte dels criteris definits en l'Acord de 1961 actualment coneix algunes discordances i ens trobem davant d'una gran confusió, perquè algunes comarques com la Diputació foral de Gipuzkoa o Navarra acrediten la condició de treballador transfronterer sense cap harmonització global i concertada entre els dos Estats.

En els territoris històrics del País basc (Guipúscoa, Biscaia, Àlava) i a Navarra, com conseqüència dels règims forals de concert i conveni econòmic en vigor, les institucions locals tenen competències normatives en matèria fiscal amb algunes restriccions, com són la submissió als Tractats o convenis internacionals i en particular als CDI, tal com

---

<sup>278</sup> LABORDE, P.: "Les travailleurs frontaliers sur la côte basque". *Revue géographique des Pyrénées et du Sud-ouest*, No. 40, 1969, pàg. 244.

subratlla l'Agència Tributària. El Decret Foral 90/96, de 10 de desembre, va crear un Registre de Treballadors Fronterers, com a conseqüència de la desaparició dels documents acreditatius de la qualitat de fronterer de l'Acord de 1961 des de l'entrada d'Espanya a la CEE l'any 1986 i el TUE firmat a Maastricht el 7 de febrer de 1992, que suposa la supressió de les fronteres interiors, la lliure circulació i la lliure prestació de serveis.

Tanmateix, això ha comportat una situació de gran confusió pel que fa a la disposició 12 del protocol del CDI de 1995, quant al requisit de pertinença a la zona fronterera. Diferents sentències del TSJPB permeten concloure que avui dia és irrellevant el fet que dos municipis (residència i treball) estiguin o no dins de la zona fronterera de l'Acord de 1961.

En la resolució STJPV 2505/2004<sup>279</sup>, objecte d'un recurs contenciós-administratiu interposat per una procuradora en representació d'una societat INDÚSTRIES AUXILIARS SA contra una decisió del Tribunal Económico-Administrativo Foral, la oficina gestora va practicar una liquidació provisional a la recurrent corresponent a la quota i interessos legals per a les retencions no efectuades al seu treballador, imposant així mateix una sanció i rebutjant la condició de treballador fronterer a l'empleat per a la raó de no trobar-se inscrit en el Registre de Treballadors Fronterers creat pel Decret Foral 90/1996, de 10 de desembre<sup>280</sup>.

La interessada va interposar una Reclamació econòmic administrativa, que va ser resolta per acord impugnat, en el qual, si bé s'admet que la condició de treballador fronterer pot ser acreditada a més de per la inscripció en el citat Registre pels altres mitjans de prova admesos en dret, desestimava la reclamació al considerar que no es pot reconèixer el treballador afectat la condició de fronterer perquè, malgrat que aquest treballador viu a la localitat fronterera d'Hendaia, presta els seus serveis a la reclamant en el municipi de Getaria, situat més enllà de 10 quilòmetres de la frontera i que, per tant, no consta en els annexos de l'Acord de 25 de gener de 1961 entre Espanya i França.

La qüestió, per tant, continua essent determinar quins requisits s'han de complir per acreditar la condició de treballador transfronterer. D'una part, segons el Decret Foral

---

<sup>279</sup> STJPV 2505/2004, de 03/11/2004, Jose Antonio ALBERDI LARIZGOITIA.

<sup>280</sup> Decret Foral 90/1996, de 10 de diciembre, pel qual es crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas un Registro de Trabajadores Fronterizos.

90/1996, els criteris són tres: tenir residència habitual a França, obtenir en el territori de Gipúzcoa retribucions derivades d'un treball per compte aliè i tornar habitualment cada dia al lloc de residència. Per tant, no hi ha cap referència a l'obligació de pertànyer a la llista de municipi de l'Acord de 1961, essent per tant la interpretació coherent amb la realitat social actual. D'altra banda, la Diputació foral estipula que només es justifica la posició contrària per facilitar l'explicació i que s'ha de prendre en compte l'Acord de 1961. En aquesta resolució, el TSJPV va seguir el raonament de la procuradora i no va prendre en compte el criteri de pertinença a un qualsevol criteri espacial.

En la resolució STJPV 173/2005<sup>281</sup>, també el Tribunal va reiterar la seva posició. El 5 de setembre de 2003, el Sr. Irueta representant d'una societat, interposa un recurs contenciós-administratiu contra el Tribunal Económico-Administrativo Foral (d'ara endavant TEAF) de Guipúscoa, que desestima la reclamació econòmica administrativa contra l'acord del servei de Gestió del Impostos Directes perquè es practica liquidació provisional per al concepte de No residents, rebutjant la condició de treballador fronterer a l'empleat pel fet de no trobar-se inscrit en el Registre de Treballadors Fronterers creat pel Decret Foral 90/1996, de 10 de desembre<sup>282</sup>. En aquest recurs, el Sr. Irueta demana que es tingui en compte amb posterioritat la condició de treballador transfronterer, tot i que aquest visqui a més de deu quilòmetres de la frontera, segons els criteris exigits per al Decret foral. La qüestió principal era, doncs, la de determinar quins requisits s'han de complir per acreditar la condició de treballador fronterer, ja sigui la versió del Decret Foral 90/1996 o bé la del CDI, i si s'ha de tenir en compte l'Acord de 1961 que conté un llistat de municipis que formen la zona fronterera. En aquesta resolució en concret, el TSJPV va seguir el raonament del recurrent i no va prendre en compte el criteri de pertinença a un qualsevol criteri espacial.

La qüestió problemàtica, en definitiva, és que hi ha normes com per exemple el Decret Foral 90/1996 i l'Ordre Foral 59/2011 en què s'estableixen criteris propis diferents dels de l'Estat i que, segons l'Agència Tributària, han estat dictats per autoritats no competents<sup>283</sup>.

---

<sup>281</sup> STJPV 173/2005, 19/01/2005, Roberto SAIZ FERNANDEZ.

<sup>282</sup> Decret Foral 90/1996, de 10 de diciembre, pel qual es crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas un Registro de Trabajadores Fronterizos.

<sup>283</sup> ESCALADA, N.: "Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble Imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario de 25 de enero de 1961". *Cuadernos de formación*, Agència Tributària, No. 17/2014.

En el DF 90/1996, la norma no exigeix com a requisit addicional que la localitat de treball sigui situada en la zona de l'Acord de 1961. Aquesta posició sembla lògica amb la realitat social actual, que no té res a veure amb la que imperava l'any 1961, tot i que les institucions forals no tinguin competències per arribar a aquesta conclusió. Des del punt de vista francès, en canvi, aquesta pertinència del municipi de residència i del de l'ocupació en la zona fronterera delimitada en l'Acord esmentat és requisit necessari, tal i com el preveu el CDI.

En la consulta DGT V2989-18<sup>284</sup>, la persona interessada treballa en un municipi fronterer a França i viu en un municipi fronterer de Guipúscoa. L'Administració francesa no la considera com a treballador transfronterer i li demana de tributar com a no resident, perquè els dos municipis es troben més enllà de 10 quilòmetres de la frontera. Per la seva part, el TSJ de Catalunya (d'ara endavant TSJC) segueix les normes del CDI Espanya-França<sup>285</sup>. En aquesta resolució, el Tribunal delibera sobre un recurs contenciós-administratiu dirigit contra una resolució de la subdelegació del Govern de Girona i li permet recordar la noció de treballador transfronterer com a persones que residen en la zona fronterera d'un Estat limítrof al qual tornen diàriament i duen a terme activitats en les zones frontereres de territori espanyol.

En síntesi, doncs, la zona fronterera amb un llistat de municipis precís que no té cap explicació particular quant a una regla de demarcació justificada pot representar un obstacle a la lliure circulació dels treballadors. En efecte, moltes persones treballen cada dia en un territori de l'altre costat de la frontera sense tenir la qualitat de fronterer pel culpa del requisit de la zona fronterera. Aquesta situació és contrària a les recents conclusions del Comitè de les Regions el 2016, que vol facilitar la mobilitat a les zones frontereres<sup>286</sup>, i tal com defensa H. LÓPEZ<sup>287</sup>, pensem que és en contradicció amb les exigències derivades de les llibertats fonamentals i, en particular, de la lliure circulació dels treballadors.

A la nostra manera de veure, davant de l'evolució de l'economia i de les infraestructures, s'hauria de reconsiderar el criteri espacial propi dels treballadors transfronterers, perquè queda demostrat, en particular amb el Decret Foral 60/96, que no s'adapta a la situació local. No es correcte limitar la clàusula 15.4 del CDI a la zona fronterera perquè aquesta

---

<sup>284</sup> DGT, consulta vinculant V2989-18, 20/11/2018.

<sup>285</sup> Resolució 151/2009, Tribunal superior de Justícia de Catalunya, rec.832/2007, del 09 de febrer de 2009.

<sup>286</sup> Comitè de les Regions, ECOS-V-041; ec-europa, superación de obstaculos en regiones fronterizas, de 4 d'abril de 2016.

<sup>287</sup> LÓPEZ, H.,2015, op. cit. p.86.

és massa limitada i no reflexa el moviment creixent de la mobilitat professional. Per a una solució més àmplia i aplicable amb uniformitat, seria convenient no fixar cap delimitació, tal com ja preveuen molts convenis bilaterals, que només exigeixen un criteri de retorn a l'Estat de residència amb una certa regularitat. Aquesta opció seria comuna a la noció social europea de treballador fronterer, tal com queda definida en el Reglament 883/2003 i que representa un consens entre tots els Estats i facilita la seva aplicació.

## **2.2 El criteri temporal**

En aquest tema també es pot lamentar una diferència d'interpretació o de requisits entre els ordenaments social i fiscal.

La reglamentació social comunitària -article 1.f del Reglament 883/2004- només preveu un criteri temporal per la condició de treballador fronterer, eliminant qualsevol criteri espacial, més flexible inclús que el previst en l'Acord de 1961: l'obligació de tornar a l'Estat de residència una vegada cada setmana com a mínim.

El Reglament precedent [1408/71/CEE](#) ja preveia en el seu article 1.b. el requisit temporal de tornar a residència cada dia o al menys una vegada per setmana, però també afegia una particularitat destinada als treballadors destacats per la seva empresa que no va ser integrat a la revisió de 2004.

En l'àmbit fiscal, cal referir-se als convenis bilaterals, els quals preveuen un criteri temporal més restrictiu que en la normativa social, en el sentit que exigeixen un desplaçament diari. Aquest criteri temporal bastant estricte va fer part integrant a l'article 15 del conveni per a evitar la doble imposició entre Espanya i Portugal. L'article 15.4 d'aquest conveni precisa clarament el criteri temporal, amb un retorn normalment cada dia.

Aquest criteri va ser objecte d'una consulta de la DGT el 2002<sup>288</sup>, durant la qual es va denegar la condició de treballador fronterer a un resident a Lisboa perquè els seus desplaçaments a la zona fronterera espanyola, encara que de forma habitual, no tenien una periodicitat diària. Més recentment, l'any 2009 la DGT també va arribar a les

---

<sup>288</sup> DGT, consulta general 1528-02, de 10/10/2002.

mateixes conclusions<sup>289</sup>, denegant la qualitat de fronterer a uns treballadors portuguesos que només tornaven a casa al cap de setmana i els dies festius.

La normativa fiscal entre Espanya i França es conté a la disposició 12 del Protocol al CDI de 1995, el qual precisa que s'ha d'aplicar l'apartat 15.4 del CDI de 1973 i, per tant, les modalitats de l'“Acord complementari de 1961”, relatiu als treballadors fronterers. L'art 1 d'aquest Acord de 1961 també preveu un criteri temporal estricte, amb un retorn a residència, en principi, cada dia.

La qualitat de fronterer necessita una presència física en la zona, amb independència de la situació de la seu de l'ocupador o el lloc on s'ha firmat el contracte, per exemple. Quant a les absències possibles de la zona, alguns CDI admeten algunes excepcions com els signats entre França i Bèlgica o Alemanya i Espanya.

En l'acord entre França i Bèlgica, la regla preveu el manteniment de la qualitat de treballador fronterer a condició de no exercir l'activitat fora de la zona belga més de 30 dies per any civil per al període 2009-2033<sup>290</sup> i també preveu una pèrdua definitiva de l'estatut fiscal de fronterer si la persona, després d'una sortida de més de 30 dies, torna una altra vegada sortir més de 30 dies. També l'acord addicional de 12 de desembre de 2008 preveu algunes situacions de sortides no comptabilitzades, com les sortides per a formació professional, sempre que no es superi 5 dies cada any civil.

Entre França i Alemanya, un acord amistós preveu mantenir la qualitat de fronterer malgrat que el treballador no torni a casa durant 45 dies cada any, com a màxim, o el 20% del total dels dies laborables en cas de treball inferior a un any (regla dels 45 dies). A més, es considera les activitats a la zona fronterera de l'Estat de residència del treballador com realitzades a la zona fronterera.

Entre França i Espanya, finalment, no hi ha cap regla particular quant al còmput de les absències. Només l'article 6 de l'acord de 1961 afegeix algunes precisions quant a una represa del treball després d'un acomiadament. En aquest article, s'estipula que en cas de represa d'activitat en els 60 dies següents al seu acomiadament, no es considerarà aquest període com a interrupció de treball. De la mateixa manera, l'article preveu que no es considera, per al càlcul de l'antiguitat en el treball, que interrompen, sinó que

---

<sup>289</sup> DGT, consulta vinculant V1201/09, de 22/05/2009.

<sup>290</sup> Aquest límit era de 45 dies entre 2003 i 2008.

simplement suspenen, els períodes d'inactivitat indemnitzats per organismes competents que no sobrepassin un mes per any de treball. amb un màxim de sis mesos, principalment aquells motivats per un accident de treball, malaltia o maternitat.

En les normatives internes, però, la noció que ens ocupa no s'utilitza de la mateixa manera. L'article 4-B del CGI francès no fa cap menció a la noció d'absència esporàdica en els criteris de residència fiscal a França. Una noció de període només figura en el primer criteri que preveu la residència a França si la llar (el cònjuge o partner d'un PACS i fills) queda a França tot i que la persona sigui obligada, en raó de necessitats professionals, a sejourar en un altre Estat temporalment o per una gran part de l'any. En canvi, la normativa espanyola utilitza la noció en l'apartat 9.1. LIRPF, quan precisa, per al criteri de residència fiscal, que es computaran les absències esporàdiques per al còmput de la durada del període de permanència al territori, llevat que el contribuent acrediti la seva residència fiscal en un altre país. També l'apartat estipula que per determinar el període de permanència a què es refereix el paràgraf anterior no es computaran les estades temporals a Espanya que siguin conseqüència de les obligacions concretes en acords de col·laboració cultural o humanitària, a títol gratuït, amb les administracions públiques espanyoles.

Tanmateix, tot i que les absències esporàdiques juguin un paper important en la determinació de la residència fiscal, el problema resideix en el fet que no hi ha cap definició normativa ni concreció clara<sup>291</sup>.

En la resolució 1850/2017<sup>292</sup>, el Tribunal Suprem va considerar aquesta noció en un recurs pel motiu d'unes retencions a compte en l'IRPF a un contribuent que es considerava com a no resident. L'AEAT havia denegat aquesta opció per defecte de certificat acreditatiu de residència per l'autoritat fiscal competent que implica que el subjecte no ha residit més de 183 dies a Espanya, perquè l'atribució d'una beca l'ha obligat a quedar fora durant aquest temps. El Tribunal va analitzar la situació i va concloure que, com que l'absència tenia com a objectiu buscar feina i que no hi havia intenció de viure fora d'Espanya, es computava com a absència esporàdica.

La tesi sostinguda per l'Administració considera que una absència sols és esporàdica quan el contribuent prova la seva residència en un altre Estat mitjançant un certificat

---

<sup>291</sup> GARCIA CARRETERO, BELÉN. "Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF" a *Quincena fiscal*, núm. 10- mayo 2018. pàg.19.

<sup>292</sup> Sentència del Tribunal Suprem 1850/2017 ( sala de contenciosos), rec.812/2017. Madrid.

expedit per les autoritats fiscals. En la sentència 0893-98<sup>293</sup>, l'interessat pregunta sobre la documentació necessària per acreditar la seva residència fiscal a l'estranger i la DGT va contestar que només es pot acceptar el certificat fiscal de residència en un altre Estat, en el qual constin la seva permanència i les seves obligacions fiscals en el mateix, perquè amb aquest certificat es pot acreditar que una persona ha romàs per un període superior a 183 dies durant l'any en aquest país i, per consegüent, no pot ser considerat resident fiscalment a Espanya. Aquesta resposta no sembla, per altra banda, convenient, perquè la no subjecció no depèn de la residència fiscal en un altre país, sinó del fet que l'absència sigui esporàdica.

En la sentència vinculant V0790-14<sup>294</sup>, la DGT va reiterar que, en cas que en el Conveni bilateral aplicable no contingui models oficials consensuats per tots dos països, l'aplicació de l'esmentat Conveni al no resident s'ha d'acreditar mitjançant un certificat de residència a l'efecte de l'esmentat conveni, expedit per l'autoritat competent, i en el qual ha de constar expressament que el contribuïent és resident en el sentit definit en el Conveni.

Finalment, en la consulta V3473-15, en un cas d'absència de certificat, la DGT va relaxar els mitjans de prova dient que l'interessat podrà emprar tots els mitjans de prova admesos en Dret per acreditar la seva residència en l'altre Estat. Aquesta doctrina és, sens dubte, més correcta als efectes d'interpretar el sentit de les absències esporàdiques.

En definitiva, es pot percebre una constància insegura i vacil·lant de la doctrina administrativa i de la jurisprudència en admetre que aquesta noció d'absències esporàdiques és fonamental a l'hora de qualificar el contribuïent i també aplicar un CDI bilateral.

### **2.3. Problemes derivats de la falta d'adaptabilitat del CDI a la situació econòmica actual**

Tal i com hem vist en el capítol 1, el CDI entre França i Espanya comporta un criteri espacial propi a la qualitat de treballador transfronterer amb la necessitat de residir i treballar en dos Estats diferents en municipis que delimiten una zona fronterera de 10

---

<sup>293</sup> DGT, consulta 0893-98, de 26/05/1998.

<sup>294</sup> DGT, consulta vinculant V0790-14, de 24/03/2014.



quilòmetres d'una i altra part de la frontera. Aquesta zona és la més estreta de tots els convenis que impliquen un Estat europeu i resulta convenient preguntar-nos si té coherència amb la situació actual. En efecte, el CDI no va ser objecte de cap actualització des de l'Acord de 1961, ni en relació amb l'evolució política amb l'entrada per exemple d'Espanya en la UE, com tampoc en relació amb l'evolució econòmica i el creixement de la zona.

Com es pot veure a través de les xifres de la Missió Operacional Territorial MOT, el flux de treballadors transfronterers a la frontera entre Espanya i França és feble en comparació amb d'altres fronteres i el fenomen només es concentra en les zones de forta activitat econòmica<sup>295</sup>.

La frontera terrestre entre Espanya i França separa els dos països, de l'Atlàntic al Mediterrani, amb una longitud de 623 quilòmetres al llarg dels Pirineus, només interrompuda pel Principat d'Andorra, però la mobilitat només es concentra en els grans corredors costaners degut a l'obstacle pirinenc: el principal lloc de passatge lligat a la densitat urbana és la costa basca i, després, el litoral català. La població dels municipis de la zona fronterera francesa en relació amb la població del departament administratiu corresponen al 15%, aproximativament, als corredors costaners, contra 1% de les altres zones centrals<sup>296</sup>.

Per tant, es pot concloure que la zona fronterera actual és inexistente en la majoria de la frontera, en totes les comarques centrals, perquè el nombre de residents no és bastant significatiu, malgrat que els departaments poden ser molt actius amb poblacions, per exemple, de 1.350.000 residents a l'Alta Garona i un creixement del 7% des de 2011.

També el context demogràfic prova l'impacte que poden tenir les infraestructures en l'activitat econòmica perquè faciliten la mobilitat. Podem percebre que, sobre la totalitat de la frontera, els fluxos de persones estan limitats per una configuració difícil de la frontera pels Pirineus i que compta pocs punts de passeig. És normal, doncs, que els fluxos de diferents natures, persones o mercaderies, siguin concentrats en les zones en

---

<sup>295</sup> Llibre blanc de l'Eurodistricte per a un futur transfronterer ( octubre de 2008).

[http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/llibre\\_blanc\\_de\\_leurodistricte.pdf](http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/llibre_blanc_de_leurodistricte.pdf) (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>296</sup> Pel que fa a França, els límits es componen dels Pirineus Atlàntics, Hautes -Pyrénées, Alta Garona, Ariège i Pyrénées-Orientales. Els municipis de la zona fronterera en relació al departament administratiu compten respectivament 13,2%, 0,4%, 0,9%, 1% i 14,7% de residents.

què passen les autopistes<sup>297</sup>. En aquest tema, aquestes infraestructures han evolucionat molt des de l'Acord de 1961: la creació d'autopistes o també el tren d'alta velocitat permeten apropar les distàncies.

Pel que fa als territoris litorals de la zona frontera que són més significatius en nombre de residents, un altra estudi permet concloure que aquests no evolucionen tant com la resta del departaments i que l'ocupació no està tan desenvolupada. En síntesi, es pot lamentar que a l'àmbit tributari encara s'apliqui l'Acord de 1961 i que només es prengui en compte una zona transfronterera de 10 quilòmetres de part i d'altra de la frontera, que no correspon a les necessitats econòmiques del territori i que pot representar un obstacle a la mobilitat transfronterera.

En efecte, el 1962, la zona pirinenca francesa comptava amb 1.928.700 habitants, amb departaments amb grans aglomeracions i creixements: Haute-Garonne (+14.6%) amb les ciutats de Tolosa, els Pirineus Orientals (+9.5%) amb la ciutat de Perpinyà, els Pirineus atlàntics (+13.5%) amb la ciutat de Pau i Hautes Pyrénées (+8%) amb la ciutat de Tarbes; i això malgrat una disminució dels departaments rurals de l'Ariège (-9.7%) i de l'Aude (-6%). Els estudis evidenciaven un èxode rural, sobretot en els valls elevats, al mateix temps que les grans aglomeracions coneixien un creixement important<sup>298</sup>.

A l'any 2019, la zona Pirinenca compta amb 3.245.459 habitants<sup>299</sup>, és a dir una progressió de 68,3%, fet considerable, però que no impacta en els municipis de la zona fronterera, sinó més enllà: per exemple, la regió de Tolosa que registra una progressió de 130%.

#### **2.4. Avaluació de la correcta aplicació del conveni a la frontera hispanofrancesa**

L'art. 293 del TCE es remet als convenis entre els Estats membres per solucionar els problemes de doble imposició<sup>300</sup>. Es necessita, doncs, que tinguin una certa prevalència

---

<sup>297</sup> [www.espaces-transfrontaliers.org](http://www.espaces-transfrontaliers.org). (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>298</sup> BERTRAND, Georges. "Premiers résultats du Recensement de 1962 dans les Pyrénées et les régions sous-pyrénéennes", Revue géographique des Pyrénées et du Sud-Ouest Européen, Année 1963, núm. 34-1, pàg. 49.

<sup>299</sup> Insee.fr

<sup>300</sup> Art.293.TCE: Els Estats membres entraran en negociacions entre si, segons sigui necessari, per garantir que els seus nacionals: - La protecció de les persones i el gaudi i la protecció dels drets en les condicions que concedeix cada Estat als seus propis nacionals, - l'eliminació de la doble imposició a la Comunitat,- el reconeixement mutu de les empreses segons el paràgraf segon de l'article 48, el manteniment de la

sobre el Dret intern dels Estats. Correspon a les constitucions dels països afectats definir quines autoritats són competents per dur a terme les negociacions i ratificar els tractats, com igualment definir l'abast dels estàndards internacionals respecte al dret intern i com integrar-los en la jerarquia de normes.

Amb uns o altres matisos, la majoria dels ordenaments reconeixen la preeminència dels tractats sobre la seva legislació interna, com succeeix a França i a Espanya.

A França, l'article 55 de la Constitució del 4 d'octubre de 1958 precisa que els tractats o acords degudament ratificats o aprovats tenen, des de la seva publicació, una autoritat superior a la de les lleis, a reserva, per cada acord o tractat, de la seva aplicació per l'altra part. D'altra banda, a Espanya, també l'article 96 de la Constitució estipula que els tractats internacionals vàlidament celebrats, un cop publicats oficialment a Espanya, formaran part de l'ordenament intern, i que les seves disposicions només podran ser derogades, modificades o suspeses en la forma prevista en els mateixos tractats o d'acord amb les normes generals del Dret internacional. Més enllà, l'article 54 de la Constitució francesa i l'article 95 de la Constitució espanyola preveuen que si l'acord internacional conté una clàusula contrària a la Constitució, l'autorització per ratificar o aprovar-lo només es podrà administrar després de la modificació de la Constitució. El sistema de la Constitució espanyola segueix molt de prop el model francès.

Aquesta regla no s'aplica, però, en alguns països (especialment els Estats Units, però també el Regne Unit o Austràlia), en els quals la jurisprudència i un sector de la doctrina admeten la possibilitat de que els tractats (especialment els convenis de doble imposició) siguin derogats per les lleis posteriors, pràctica que representa una clara violació del Tractat i fins i tot molt criticada per l'OCDE<sup>301</sup>.

El problema en el nostre cas resideix en el fet que, tot i que els convenis internacionals siguin preeminents al dret intern en els dos Estats, França i Espanya, i en particular els CDI, existeix un risc de divergències quant a la seva estricta i correcta aplicació, degut a les possibles diferències en la seva interpretacions de part dels òrgans de control.

---

personalitat jurídica en cas de transferència de la seu d'un país a un altre i la possibilitat de fusió d'empreses governades per diferents lleis nacionals, - la simplificació dels tràmits als quals es subordina el reconeixement recíproc i l'execució de les decisions judicials i els arbitratges.

<sup>301</sup> Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre Tax Treaty Override, 1989.

El respecte dels criteris definits en l'Acord de 1961 actualment coneix algunes discordances, tal com hem assenyalat en els apartats precedents, i ens trobem davant una gran confusió, perquè algunes administracions com la Diputació foral de Gipúzcoa o la Navarra acrediten una qualitat de treballador transfronterer sense cap harmonització global i concertada entre els dos Estats.

En els territoris històrics del País basc (Guipúscoa, Vizcaya, Alava) i a Navarra, com conseqüència dels règims forals de concert i conveni econòmic en vigor, les institucions locals tenen competències normatives en matèria fiscal amb algunes restriccions que són la submissió als Tractats o convenis internacionals i en particular al CDI. La jurisdicció fiscal del País Basc es troba en les institucions dels seus tres territoris històrics: Àlaba, Biscaia i Guipúscoa. Tot i això, no correspon al parlament basc aprovar les normes relatives a la coordinació, l'harmonització i la col·laboració fiscals<sup>302</sup>. Fent ús d'aquestes competències, el parlament basc va aprovar la Llei 3/1989, que desenvolupa aquests principis i crea l'òrgan de coordinació fiscal del País Basc, amb representació dels consells regionals i del govern basc, que intenta fomentar aquests principis de coordinació, col·laboració i harmonització del règim tributari dels tres territoris històrics del País Basc. Tanmateix, hi ha una situació de gran confusió pel que fa a la disposició 12 del protocol del CDI de 1995 a la frontera basca, com demostren les sentències del TSJPB que permeten de concloure que avui dia és irrellevant el fet que els dos municipis de residència i de treball estiguin o no dins de la zona fronterera de l'Acord de 1961.

També, hi ha normes com el Decret Foral 90/1996 (d'ara endavant DF) i l'Ordre Foral 59/2011 en què s'estableixen requisits diferents i que han estat dictats per autoritats no competents<sup>303</sup>. Finalment, l'Agència Tributària preconitza que el Ministeri d'Hisenda es trobi les autoritats franceses per veure com s'ha d'aplicar el CDI. En el DF 90/1996, la norma no exigeix com a requisit addicional que la localitat de treball sigui situada en la zona de l'Acord de 1961. Aquesta posició sembla lògica amb la realitat social actual que no té res a veure amb la que imperava l'any 1961, tot i que les institucions no tinguin competències per a això. Per la seva part, el TSJ de Catalunya segueix les normes del CDI Espanya-França<sup>304</sup>.

---

<sup>302</sup> Loi 12/2002, du 23 mai, Journal Officiel Espagnol du 24/05/2002.

<sup>303</sup> ESCALADA, N., 2014, op. cit. p.81.

<sup>304</sup> Sentència administrativa 832/2007, Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, Sala de lo contencioso, Rec 1796/2003 de 18 de julio de 2007.

La zona fronterera amb un llistat de municipis precis que no té cap explicació particular quant a una regla de demarcació justificada, pot representar un obstacle a la lliure circulació dels treballadors. En efecte, moltes persones treballen cada dia en un territori de l'altre costat de la frontera sense tenir la qualitat de fronterer pel culpa del requisit de la zona fronterera.

Aquesta situació és contrària a les recents conclusions del Comitè de les Regions el 2016, que vol facilitar la mobilitat a les zones frontereres<sup>305</sup>, i tal com afirma H LOPEZ LOPEZ, pensem que està en contradicció amb les exigències derivades de les llibertats fonamentals i en particular, de la lliure circulació dels treballadors.

### 3. LA NORMATIVA FISCAL A ESPANYA

L'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (d'ara endavant IRPF) és aplicable a totes aquelles persones físiques que tinguin la seva residència habitual en territori espanyol. Es tracta d'un tribut de caràcter personal i directe que grava, respectant els principis constitucionals de progressivitat<sup>306</sup>, de generalitat<sup>307</sup> i de capacitat econòmica<sup>308</sup>, la renda de les persones físiques, tenint en compte les seves circumstàncies personals i familiars. És la figura principal del sistema tributari espanyol, com ha manifestat la STC 182/1997, de 22 d'octubre: *“el I.R.P.F., por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4º) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.)”*.

---

<sup>305</sup> Comité de las regiones, ECOS-V-041; ec-europa, superación de obstáculos en regiones fronterizas, de 4 d'abril de 2016.

<sup>306</sup> El tipus creix en funció del valor de l'element gravat.

<sup>307</sup> L'impost s'aplica al conjunt de les rendes de les persones físiques.

<sup>308</sup> En els dos Estats, es tracta de gravar les rendes mundials del contribuent tenint en compte les seves circumstàncies personals i familiars.

Aquest impost està regulat en la Llei 35/2006, de 29 de novembre (BOE 29 de novembre) (LIRPF) i en el seu reglament, aprovat pel Reial Decret 439/2007 de 30 de març (RIRPF).

També s'ha de tenir en compte en l'IRPF la normativa corresponent de les CCAA de règim general, que tenen competències normatives sobre alguns aspectes de l'impost. En aquest tema, tots els territoris no tenen el mateix règim quant a les competències normatives fiscals, perquè al costat de territoris de dret comú també hi ha territoris amb especialitats (Canàries, Ceuta i Melilla) i territoris amb règims tributaris forals (País Basc i Navarra), que ens interessin particularment en el marc d'aquesta tesi ja que es situen a la frontera francoespanyola.

El País Basc i Navarra tenen una normativa pròpia de l'IRPF, atès que es tracta d'un tribut concertat de normativa autònoma. El Concert econòmic del País Basc va ser aprovat per Llei 12/2002 de 23 de maig, i el Conveni Econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra està regulat per la Llei 28/1990, de 26 de desembre (successivament modificat per la Llei 19/1998 i per la Llei 25/2003). Les tres Diputacions Forals del País Basc (territoris històrics d'Àlaba, Guipúscoa i Biscaia) i la Diputació Foral de Navarra tenen atribuïdes competències plenes en matèria d'IRPF relatives a la gestió, inspecció, recaptació i revisió de tots els impostos que els afecten, propis o estatals<sup>309</sup>.

En paral·lel a aquest impost, per a les persones físiques que no tinguin la consideració de residents en territori espanyol s'aplica l'Impost sobre la Renda dels No residents (d'ara endavant IRNR). Es tracta d'un tribut de caràcter directe, que grava la renda obtinguda en territori espanyol per les persones físiques i entitats que no hi resideixen. S'aplica en tot el territori espanyol, sense perjudici dels règims tributaris forals de concert i conveni econòmic amb el País Basc i la Comunitat de Navarra. D'altra banda, tant a Canàries com a Ceuta i Melilla es tenen en compte les especialitats aplicables.

L'IRNR està regulat en el Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'IRNR (TRLIRNR) i el Reial decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'IRNR.

---

<sup>309</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS VASCOS DE LA UNIVERSIDAD DE DEUSTO: *Basque economic agreement and Europe: economic agreement, regional tax regulation and state* Universidad de Deusto. Bilbao, 2007. pàg.119.

Els criteris de subjecció a l'IRPF i l'IRNR responen a dos tipus d'obligacions diferents segons la seva residència fiscal, que seran o bé una obligació personal de contribuir per al resident o bé una obligació real de contribuir al no resident. D'una part, l'obligació personal de contribuir obliga el contribuent o subjecte passiu de l'impost que té la seva residència fiscal a una tributació de renda, capital o altres béns i drets amb caràcter mundial, amb independència d'on s'hagin obtingut o d'on estiguin situats o del domicili o residència de l'entitat pagadora. I, d'altra part, l'obligació real de contribuir obliga el contribuent o subjecte passiu de l'impost que no té la seva residència fiscal en el territori a una tributació de renda, capital o altres béns i drets amb caràcter parcial. En efecte, només tributarà a l'Estat de no-residència per a les rendes, capitals, béns o drets adquirits o obtinguts en aquest territori.

Per tant, el concepte de residència fiscal serà el criteri determinant per definir el tipus d'obligació de contribuir.

### **3.1. Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques**

#### 3.1.1 Aspectes bàsics

##### a. Contribuent i residència fiscal

Són contribuents de l'IRPF les persones físiques que tenen la residència habitual al territori espanyol. La noció de residència es regula a l'article 9 LIRPF, el qual estipula que, perquè una persona sigui resident fiscal a Espanya, ha de complir qualsevol de les dues condicions següents: o bé romandre durant l'any natural en territori espanyol més de 183 dies, o bé que radiqui a Espanya el nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics, de manera directa o indirecta. A més, es presumeix, llevat de prova en contra, que el contribuent té la residència habitual en territori espanyol quan, d'acord amb els criteris anteriors, resideixi habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que depenguin d'aquell.

L'efecte principal de tenir la seva residència fiscal a Espanya, tal com hem assenyalat en anterioritat, és que el subjecte està sotmès una obligació personal de contribuir que afecta a tota la seva renda mundial.

També la normativa fiscal preveu que són contribuents de l'IRPF les persones físiques que tenen la residència habitual a l'estranger per la seva condició de: - membres de missions diplomàtiques i consulars espanyoles, - membres que representen a l'Estat espanyol davant organismes internacionals o formin part de missions o delegacions d'observadors a l'estranger, funcionaris en actiu a l'estranger que no estiguin en cap dels supòsits dels anteriors, o bé les persones amb nova residència fiscal en un país o un territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal.

L'article 9 LIRPF també preveu una disposició específica per a algunes categories d'estrangers que, encara que tinguin la seva residència a Espanya, segons acords bilaterals recíprocs, no es consideren residents fiscals al territori. Aquesta excepció s'aplica a les persones de nacionalitat espanyola, el seu cònjuge no separat legalment i fills menors d'edat que tinguin la residència habitual a l'estranger, per la seva condició de: en primer lloc, membres de missions diplomàtiques espanyoles (s'entén aquí tant el cap de la missió com els membres del personal diplomàtic, administratiu, tècnic o de serveis); en segon lloc, membres de les oficines consulars espanyoles (tant el cap d'aquestes com al funcionari o personal de serveis que hi adscrits, amb excepció dels vicecònsols honoraris o agents consulars honoraris i del personal dependent d'ells); en tercer lloc, els titulars de càrrec o ocupació oficial de l'Estat espanyol com a membres de les delegacions i representacions permanents acreditades davant organismes internacionals o que formin part de delegacions o missions d'observadors a l'estranger; i finalment, els funcionaris en actiu que exerceixin a l'estranger un càrrec o ocupació oficial que no tingui caràcter diplomàtic o consular.

#### b. Període impositiu

A Espanya, d'acord amb l'article 12 LIRPF, com a regla general el període impositiu coincideix amb l'any natural, llevat circumstàncies particulars, i l'impost es merita el 31 de desembre de cada any. Els casos particulars són molt limitats ja que, d'acord amb l'article 13 LIRPF, només aquest període es pot interrompre i acabar en la data de defunció en cas de mort del contribuent.



Per tant, es pot dir que, a diferència d'altres legislacions, la normativa espanyola no permet la divisió de l'exercici fiscal, la qual cosa tindrà com conseqüència que, una vegada que un contribuent compleix els criteris per ser considerat resident o no resident a efectes fiscals a Espanya, mantindrà aquesta condició durant tot l'exercici fiscal, és a dir l'any natural<sup>310</sup>. Aquest fet podria generar problemes en la mobilitat dels treballadors, ja que el canvi de residència no suposa la interrupció del període fiscal en l'Estat.

En qualsevol cas, les normatives LIRPF (art. 99.8.2) i LIRNR (art.32) indiquen que els empleats que per motiu del seu desplaçament a l'estranger canvii la seva qualificació de resident a no resident fiscal a Espanya, han de comunicar a l'AEAT aquesta circumstància. Això implica, a més, que el treballador fronterer hagi de comunicar al pagador resident dels seus rendiments el seu canvi de residència a efecte del càlcul de tipus de retenció.

#### c. Unitat familiar i impacte del matrimoni sobre la noció de residència fiscal

En l'IRPF, el subjecte passiu ho és a títol de contribuent, condició que es predica de la persona física individualment considerada. No obstant això, si aquest contribuent forma part d'una unitat familiar d'acord amb la normativa fiscal, tots els seus membres poden tributar conjuntament i acumuladament per a totes les seves rendes.

A efectes de l'IRPF i d'acord amb l'article 82 LIRPF, existeixen dues modalitats d'unitat familiar: en cas de matrimoni, la integrada pels cònjuges no separats legalment i, si n'hi hagués, els fills menors, a excepció dels que, amb el consentiment dels pares, visquin independentment d'aquests i els fills grans d'edat incapacitats judicialment subjectes a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada; en defecte de matrimoni, o en els casos de separació legal, la formada pel pare o la mare i la totalitat dels fills que convisquin amb l'un o l'altre i reuneixin els requisits assenyalats per a la modalitat anterior. S'afegeixen dues regles més, a saber: que ningú no pot formar part de dues unitats familiars al mateix temps i que la determinació dels membres de la unitat familiar s'efectua atenent a la situació existent el dia 31 de desembre de cada any. Per tant, si un fill complís 18 anys durant l'any, ja no forma part de la unitat familiar en aquest període impositiu.

---

<sup>310</sup> ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.; ORTIZ GARCÍA, A.: "Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores" en SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad internacional*. CEF. Barcelona, 2013, pp. 743-797.

La tributació conjunta és una opció. D'acord amb l'article 83 LIRPF, les persones físiques integrades en una unitat familiar poden optar, en qualsevol període impositiu<sup>311</sup>, per tributar conjuntament en l'IRPF, sempre que tots els seus membres siguin contribuents per aquest impost. Aquesta condició s'ha d'entendre en el sentit que han ser residents en territori espanyol o, en cas contrari, ser contribuent per la seva condició de membres diplomàtics o altres casos definits en l'article 9 LIRPF.

Les regles aplicables al règim de tributació conjunta són bàsicament idèntiques al règim de tributació individual de qualsevol contribuent, amb dues especialitats: la possibilitat de compensació de pèrdues negatives realitzades i no compensades per cadascun dels membres en períodes impositius anterior, amb independència de què en els períodes en què es van produir, haguessin tributat individual o conjuntament<sup>312</sup>, i la previsió d'una reducció addicional sobre la base imposable, en una quantia diferent segons es tracti d'una unitat familiar matrimonial o monoparental. En relació a la primera especialitat indicada, en la tributació individual només es poden compensar les pèrdues d'acord amb una regla de individualització de les rendes. Així, per exemple, un contribuent no podrà compensar una pèrdua de la seva esposa generada dos anys abans, sigui quina sigui l'opció de tributació d'aleshores.

També en aquest tema, es destaca com la residència d'un membre de la unitat familiar pot veure's condicionada per la dels altres. En efecte, d'acord amb l'article 9 LIRPF, es presumeix, llevat de prova en contra, que el contribuent té la seva residència habitual en el territori espanyol quan, d'acord amb els criteris de l'article, resideixi habitualment a Espanya el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat que en depenguin.

D'acord amb la regla anterior, doncs, no seria possible una situació en què un membre de la parella fos resident fiscal i l'altre no, llevat prova en contra, i la única condició de casament amb una parella resident fiscal a Espanya permetria fixar en aquest territori la seva residència fiscal, és a dir tributar com a resident sobre la renda mundial per obligació personal i no sols sobre algunes rendes determinades.

### 3.1.2 Components i classificació de les rendes obtingudes per un treballador per compte aliè.

---

<sup>311</sup> Es nota que aquesta opció per la tributació conjunta no vincula per a períodes successius.

<sup>312</sup> LEFEBVRE, F., *Mémento pratique Francis Lefebvre. Fiscalidad* Ed.2020. Madrid. apartat 118.

En aquest apartat farem una revisió dels diferents components de les rendes obtingudes per un treballador per compte aliè a Espanya, durant i després de la relació laboral, i estudiarem la seva classificació segons la LIRPF, amb l'objectiu de realitzar més endavant un estudi de dret comparat amb la normativa francesa.

L'impost IRPF es compon de dues bases diferenciades:

- D'una banda, la base imposable general, que inclou els rendiments del treball, alguns rendiments del capital mobiliari, d'acord amb l'art.25.4 LIRPF, els rendiments del capital immobiliari, els rendiments d'activitats econòmiques, les imputacions de rendes i els guanys i pèrdues patrimonials derivades de la transmissió d'elements patrimonials.
- D'altra banda, la base imposable de l'estalvi inclou els principals rendiments del capital mobiliari descrits en els articles 25.1, 25.2 i 25.3.LIRPF, i els guanys i pèrdues patrimonials generats derivades de la transmissió d'elements patrimonials, d'acord amb l'art.33.LIRPF.

En aquest apartat, es tracta d'analitzar com es classifiquen les rendes que obté un treballador per compte aliè durant o després de la relació laboral.

#### a. Els rendiments del treball obtingut durant de la relació laboral

En l'ordenament intern a Espanya, els rendiments íntegres dels treballs es regulen a l'article 17 LIRPF i es divideixen segons dues categories de rendes: d'una part, els rendiments del treball per naturalesa (article 17.1.LIRPF) i, d'altra part, els rendiments del treball per expressa decisió (article 17.2.LIRPF).

Les rendes incloses en l'article 17.1 LIRPF<sup>313</sup> estan definides com les contraprestacions o utilitats, qualsevol sigui la seva denominació o naturalesa, que deriven, directa o

---

<sup>313</sup> Les rendes enteses en l'apartat 17.1.LIRPF són: el sous i salaris, les prestacions per atur, les remuneracions en concepte de despeses de representació, les dietes i les assignacions per a despeses de viatge (llevat les de locomoció i les que es consideren normals de manutenció i estada en establiments hotelers amb els límits establerts reglamentàriament), les contribucions o aportacions satisfetes pels promotors de plans de pensions i/o satisfetes pels empresaris per fer front als compromisos per pensions (jubilació; incapacitat laboral total i permanent per a la professió habitual o absoluta i permanent per a tot treball, i la gran invalidesa ; mort del partícip o beneficiari que pot generar dret a prestacions de viduïtat, orfanat o en favor d'altres hereus o persones designades; i dependència severa o gran dependència del partícip).

indirectament, del treball personal del subjecte passiu i no tenen el caràcter de rendiments empresarials o professionals.

La nota comuna en aquesta primera categoria de rendiments del treball és l'existència d'una relació laboral entre el perceptor i el pagador, que pot ser una altra persona física o jurídica, privada o pública<sup>314</sup>. El concepte de dependència i alienitat és un concepte propi del Dret laboral, en relació amb el contracte de treball o les relacions estatutàries. La seva finalitat és veure quan es trobem davant d'una relació laboral i, per això, de manera general, s'ha de comprovar que el treball realitzat pel subjecte es desenvolupa en l'àmbit de l'organització i sota la direcció d'una altra persona, l'ocupador o empresari.

De fet, totes aquestes rendes de l'apartat 17.1 com a rendiments del treball per naturalesa estan relacionades amb les de l'article 15 MC OCDE o 19.1.MC OCDE, segons la seva condició de "privada" o "pública", respectivament, perquè el concepte de dependència i alienitat és propi del Dret del treball<sup>315</sup>. En efecte, com interpreta la DGT en un bon nombre de consultes, i en particular en la consulta V2465-2008<sup>316</sup>, "*..(los) rendimientos del trabajo regulados en el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto; rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajenidad*".

Quant a les prestacions d'atur, també estan incloses en l'article 15 MC OCDE, des que van ser afegides pel comitè d'assumptes OCDE l'any 2014.

L'apartat 17.2, que descriu els rendiments del treball per expressa decisió, és més problemàtic perquè els rendiments enumerats no tots es corresponen als rendiments del treball dependent dels articles 15 o 19.1 MC OCDE. Es tracta de rendes que poden retribuir en alguns casos en una relació de treball personal, però les tasques no es presten necessàriament sempre en situació de dependència i alienitat.

Es poden destacar diferències de classificació entre l'article 17.2 i el Model MC OCDE, que es poden classificar de dues maneres: diferències segons la qualitat del subjecte i/o segons la naturalesa de les beques.

---

<sup>314</sup> Lefebvre, F., *Mémento pratique Francis Lefebvre. Fiscalidad* Ed.2020. Madrid. apartat 5246.

<sup>315</sup> VEGA, *óp cit*, pp. 799-872.

<sup>316</sup> DGT, consulta vinculant V2465-08, de 22/12/2008: "El consultante, actualmente en situación de desempleo, ha obtenido una beca de la Sociedad Europea de Cardiología para desarrollar una labor de formación e investigación en Hungría. La beca tendrá una duración de dos años, de septiembre de 2007 a septiembre de 2009 y se concede con la finalidad de facilitar el alojamiento y la manutención del becario en el país asignado durante este período. *Tratamiento fiscal aplicable a la mencionada beca.*"

Segons la qualitat del subjecte, algunes categories de treballadors de l'article 17 LIRPF, encara que tinguin una relació laboral per compte aliè, depenen de categories diferenciades de l'article 15.MC OCDE, com els funcionaris públics citats a l'article 19.MC OCDE, amb una menció particular als funcionaris diplomàtics i consulars que s'inclouen en l'article 29, i els professors i estudiants que es mencionen en els articles 20 i 21 del CDI hispanofrancès.

Segons la naturalesa de les rendes, es pot percebre com algunes rendes previstes en l'art. 17 LIRPF com a rendiments del treball també es diferencien en el CDI, com és el cas de les pensions dels sectors privats o públics que es contenen respectivament en els articles 18 i 19.2 CDI, de les dietes dels membres de consell d'Administració de l'art 16 CDI i dels cànons de l'article 12 CDI.

Pel que fa a les altres rendes de l'article 17.2 LIRPF, i en la mesura en què no hi hagi cap altra definició al CDI, es pot concloure doncs que integraran l'article 22 CDI com a "altres rendes".

- Les diferents formes de salari

A Espanya, la noció de salari segons l'article 26.1 de l'estatut dels treballadors, inclou totes les percepcions econòmiques dels treballadors, en diners o en espècie, per la prestació professional dels serveis laborals per compte d'altri, tant si retribueixen el treball efectiu, sigui quina sigui la forma de remuneració, com els períodes de descans computables com de treball. El salari pot ser fix o proporcional i establert per endavant.

Els treballadors també poden percebre gratificacions extraordinàries, d'acord amb l'article 31 del estatut dels treballadors, que fan part de la seva remuneració. L'empleat té dret a dues gratificacions extraordinàries l'any, una amb ocasió de les festes de Nadal i l'altra en el mes que es fixi per conveni col·lectiu o per acord entre l'empresari i els representants legals dels treballadors.

Igualment, es fixa per conveni col·lectiu la quantia d'aquestes gratificacions. No obstant això, es pot acordar en el conveni col·lectiu que les gratificacions extraordinàries es prorrategin en les 12 mensualitats. En principi cap norma laboral no pot contradir l'Estatut dels treballadors, llevat que estableixin condicions laborals més beneficioses per al treballador.

Les propines també pertanyen a la categoria dels rendiments del treball<sup>317</sup>. Les quantitats percebudes en concepte de "propines" constitueixen rendiments del treball per als perceptors, subjectes a l'IRPF i al seu sistema de retencions a compte. L'article 17.1 LIRPF disposa que "es consideraran rendiments íntegres del treball totes les contraprestacions o utilitats, qualsevol que sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o de la relació laboral o estatutària i no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques".

Pel que fa a les retribució en espècie, aquestes es defineixen legalment com "la utilització, consum o obtenció, per a fins particulars de béns, drets o serveis de forma gratuïta o per un preu inferior al normal de mercat, tot i que no suposi una despesa real a qui els concedeixi". Es tracta, en definitiva, del lliurament de determinats béns al treballador, per exemple, un habitatge o un vehicle, com a contrapartida a la prestació laboral que realitza. Poden ser previstes pel conveni o acord col·lectiu, pel contracte de treball o ser el resultat d'un ús en l'empresa. Aleshores, també constitueixen un element addicional de salari.

A Espanya, la retribució en espècie no pot superar 30% de les percepcions dineràries<sup>318</sup> i la seva valoració segueix la regla de valoració dels rendiments del treball descrita en l'art. 43 LIRPF.

- Qualificació de les prestacions

Les prestacions per malaltia, accident o maternitat s'inclouen en la categoria dels sous i salaris. En efecte, d'acord amb l'article 17.2.a.1 LIRPF, són rendiments del treball les pensions i havers passius percebuts dels règims públics de la Seguretat Social i classes passives i altres prestacions públiques per situacions d'incapacitat, jubilació, accident, malaltia, viduïtat, o similars.

Les ajudes de caràcter social i familiar s'inclouen en la categoria dels sous i salaris. Són rendiments del treball les ajudes per despeses de fills, per tenir pares a càrrec, per adquisició o lloguer d'habitatge<sup>319</sup>, a treballadors amb discapacitat temporal, per

---

<sup>317</sup> DGT, consulta 1763-99, de 04/10/1999..

<sup>318</sup> Estatuto de los Trabajadores. Art.26.

<sup>319</sup> DGT, consulta general 1785-01, de 1/10/2001.

incapacitat del cònjuge o per malaltia greu<sup>320</sup> i per despeses d'estudis del treballador o els seus fills concedides per l'empresa als seus treballadors<sup>321</sup>.

Les prestacions per desocupació i assimilades també pertanyen en la categoria dels sous i salaris. Aquestes rendes són rendiments íntegres del treball segons l'art.17.1.b. LIRPF. No estan exemptes les prestacions per atur pagades pel SPEE, ja sigui la prestació contributiva o el subsidi d'atur, però estan exemptes les prestacions d'atur en pagament únic fins a una quantia determinada.

#### b. Els rendiments del treball obtingut després de la relació laboral

L'article 4 del Reial Decret 1/2002, de 29 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions (BOE núm 298, d'ara endavant TRLPFP), enumera els plans de pensions subjectes a aquesta Llei i fa una distinció entre tres diferents règims: d'una part els règims d'ocupació, d'altra part els règims associats i finalment els règims individuals.

##### - El gravamen de les pensions

A Espanya, les pensions dels residents o dels no residents es graven com els rendiments del treball. El percentatge subjecte a retenció depèn de la quantia de la pensió i de les situacions familiars del jubilat.

Són rendiments del treball les pensions i havers passius percebuts dels règims públics de la Seguretat Social i classes passives, qualsevol que sigui la persona que hagi generat el dret a la percepció. Així mateix, constitueixen rendiments del treball les prestacions públiques per situacions d'incapacitat, jubilació, accident, malaltia, viduïtat, o similars.

Pel que fa als residents, la imposició de les pensions de font estrangera serà similar a la de les pensions de font nacional i es podrà beneficiar de les mateixes reduccions si es tracta de rendes irregulars.

##### - Els sistemes d'ocupació

---

<sup>320</sup> DGT, consulta general 2131-01, de 4/12/2001.

<sup>321</sup> DGT, consulta general 0640-00, de 20/3/2000.

L'article 4.1.a) TRLRFP defineix els sistemes d'ocupació com un pla en què el promotor pot ser qualsevol entitat, corporació, societat o empresa, i en què els partícips són els empleats dels mateixos.

En aquesta categoria, a Espanya, es poden distingir diferents modalitats:

- D'una part, els productes que es regulen clarament com a Rendiments del treball segons l'article 17.2 LIRPF<sup>322</sup>, que són els plans de pensió d'ocupació, els plans de previsió social empresarials i les mutualitats de previsió social.
- D'altra part, els contractes d'assegurança col·lectiva de vida que són més difícils de classificar. En efecte, com que en aquests contractes estem davant d'una barreja entre instruments d'estalvi i instruments d'inversió, la qualificació de les rendes pot generar moltes divergències d'opinions entre els rendiments del treball o els rendiments del capital mobiliari.

Els plans de pensions representen, sens dubte, l'instrument d'estalvi previsió més desenvolupat a Espanya. Sorgeixen amb la Llei 8/1987, de 8 de juny, de regulació dels plans i fons de pensions (BOE núm.137) i són contractes en què un inversor o partícip realitza aportacions a un fons de pensions, que realitza les inversions corresponents. La particularitat d'aquests fons és que no consignen una rendibilitat fixa o determinada, sinó una rendibilitat variable<sup>323</sup>, d'acord amb el seu valor liquidatiu diari que evolucionarà en funció de la seva cartera de valors i dels mercats el què inverteix<sup>324</sup>.

Els Plans de Pensió d'Ocupació (PPO), com a productes col·lectius de previsió social, estan promoguts per empreses o corporacions i els titulars són els seus propis empleats. Atorguen més flexibilitat per a les empreses que un pla de pensió individual, ja que cada empresa pot establir el seu règim d'aportacions i prestacions. Les aportacions al pla les fa la mateixa empresa promotora o bé el mateix empleat a títol personal. Les aportacions

---

<sup>322</sup> DGT, consulta vinculant V2270-12, de 27/11/2012. En aquesta consulta, la DGT recorda que es consideren prestacions similars, en particular, les que preveu la LIRPF. L'article 17.2.a) 3ª.LIRPF es refereix a les "prestacions percebudes pels beneficiaris dels plans de pensions (...)", no distingint si es tracta d'un pla de pensions del sistema d'ocupació, associat o individual.

<sup>323</sup> Tal com estipula l'article 4 TRLRFP, els plans dels sistemes d'ocupació poden adoptar tres modalitats: prestació definida, aportació definida o mixtos. En els plans de prestació definida es defineix com objecte la quantia de les prestacions a percebre pels beneficiaris i l'objecte definit és la quantia de les contribucions dels promotors i, si escau, dels partícips al pla. En els plans mixtos, l'objecte és, simultàniament, la quantia de la prestació i la quantia de la contribució. L'article afegeix que els plans del sistema individual només poden ser de la modalitat d'aportació definida.

<sup>324</sup> RESCALTO, J.: *Tributación de operaciones y productos financieros*. Aranzadi. Cizur Menor, 2015.



fetes per les empreses a favor dels seus treballadors representen un menor cost que els salaris directes, ja que es beneficien d'incentius fiscals, com no estar subjectes a retenció ni ingrés a compte de l'IRPF. Les aportacions pagades per l'empresa a favor dels empleats es consideren, per a aquests, com a rendiments de treball en espècie i redueixen la base imposable, d'acord amb l'article 17.1.e) LIRPF. D'altra banda, les prestacions també es consideren com a rendiment del treball segons l'article 17.2.a).3 LIRPF.

Els Plans de Previsió Social Empresarial (PPSE) són contractes d'assegurança de vida col·lectius que permeten a les empreses que instrumentin compromisos per pensions amb els seus empleats en condicions molt semblants a les que ofereix un Pla de Pensions, però asseguruen un rendiment fix i no una rendibilitat variable. Amb aquest producte, l'empresa exterioritza els compromisos per pensions que té amb els seus treballadors. Formalment, un pla de pensions està gestionat per una entitat gestora i el PPSE el comercialitza una companyia asseguradora. Per tant, és una pòlissa d'assegurança col·lectiva, amb el tractament fiscal d'un pla de pensions. Tenen el seu origen normatiu en la LIRPF: d'una banda, es regulen de manera molt succinta a l'article 51 ("reduccions per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social") i, de l'altra, se'ls dona carta de naturalesa per instrumentar compromisos per pensions a través de la Disposició final cinquena TRLRFP. Encara que la primera cobertura sigui la jubilació, es poden contractar més contingències com, per exemple, la incapacitat laboral total i permanent per la professió habitual, la incapacitat absoluta i permanent per tota mena de treball, la gran invalidesa i la defunció. Aquest producte és una assegurança amb els mateixos avantatges fiscals dels PPO i, per a aquesta raó, s'aplica la normativa d'assegurances i també la de plans i fons de pensions. Les primes aportades per l'empresa constitueixen rendiments de treball en espècie i es qualifiquen com a rendiments del treball d'acord amb l'article 17.1.f) LIRPF. Pel que fa a les prestacions, el PPSE admet diferents modalitats per al cobrament de les prestacions al venciment, que són d'una banda la renda vitalícia o temporal i/o d'altra banda el capital. Les prestacions també es consideren com a rendiments del treball segons l'article 17.2.a).5 LIRPF. També les prestacions derivades de la defunció de l'assegurat tributaran com a rendiment de treball.

Les mutualitats de previsió social, per altra banda, són entitats asseguradores sense ànim de lucre. Actuen com a instrument col·lectiu de previsió social i les prestacions que s'atorguen són només conseqüència d'acords de previsió entre els treballadors mutualistes i els promotors, que són les empreses, institucions o empresaris individuals

en què els treballadors presten els seus serveis. Aquestes mutualitats exerceixen una modalitat asseguradora de caràcter voluntari complementària del sistema de la Seguretat Social obligatori. En les previsions de risc sobre les persones, les contingències que poden cobrir són les de mort, viudetat, orfandat, jubilació, i dependència. Les aportacions poden ser a prima fixa o variable i les prestacions econòmiques poden tenir la forma de capital o de rendes. Quan es tracta de mutualitats de professionals i d'empresaris individuals, que actuen com a complementàries a la Seguretat Social, i de mutualitats de treballadors o socis treballadors, la seva qualificació ha de ser de sistemes alternatius a plans de pensions<sup>325</sup>. Les primes atorgades estan imputades en concepte de rendiments del treball, segons les condicions de la disposició addicional primera del TRLRPF<sup>326</sup>. Les prestacions que es perceben sota la forma de renda o de capital també es regulen a l'article 17.2.LIRPF com a rendiment del treball .

Pel que fa als treballadors per compte aliè, la Llei LIRPF preveu tres opcions possibles de reduccions de la base imposable general per aportacions a plans de pensions i altres sistemes de previsió social:

- L'article 51.2.a.3.LIRPF preveu una reducció per aportacions i contribucions a sistemes de previsió social. Es fa referència a les quantitats abonades en virtut de contractes d'assegurança concertats amb mutualitats de previsió social per treballadors per compte d'altri o socis treballadors, incloses les contribucions del promotor que els hagin estat imputades en concepte de rendiments del treball, quan s'efectuen d'acord amb el que preveu la Disposició addicional primera. TRLRPF, amb inclusió de la desocupació per als esmentats socis treballadors.
- Per la seva banda, la Disposició addicional novena també preveu que puguin reduir la base general imposable les quantitats abonades en virtut de contractes d'assegurances concertats amb mutualitats de previsió social, pels cònjuges i familiars consanguinis en primer grau des mutualistes col·legiats treballadors per compte aliè.
- Finalment, l'apartat 2 de la disposició onzena també preveu que els esportistes professionals i d'alt nivell, encara que hagin finalitzat la seva vida laboral o hagin

---

<sup>325</sup>QUINTANA, E.: *Fiscalitat dels productes de previsió d'estalvi previsió*. UOC, p. 31.

<sup>326</sup> Disposición adicional primera. Protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores.

perdut aquesta condició, puguin efectuar aportacions a la mutualitat de previsió social d'esportistes professionals.

Les assegurances col·lectives de vida, per altra banda, representen una modalitat molt comuna en l'àmbit de les assegurances i com els altres productes precedents, es regulen en el TRLRFPF. A la diferència de les assegurances de vida individuals, la seva particularitat és l'agrupament de diverses persones unides per un algun vincle. En el nostre cas, el vincle que els uneix és que contracten en qualitat de treballadors a una determinada empresa. Les assegurances col·lectives donen lloc a l'emissió d'una única pòlissa que té per avantatge permetre assegurar elevats capitals a baixos costos.

Les modalitats d'aquestes assegurades poden ser idèntiques que per als contractes de vida individuals (assegurança en cas de mort, assegurança en cas de supervivència, assegurança mixta mort i supervivència, assegurança de renda), però una de les modalitats més emprades consisteix en les assegurances (de capital o rendes diferides) per cobrir les prestacions en cas de jubilació.

Pel que fa a les assegurances de vida col·lectives que instrumenten compromisos de pensions, es pot fer una enumeració d'elements distintius.

En primer lloc, ens trobem en presència de tres parts interessades del contracte: l'empresa com a prenedor, els treballadors com a persones assegurades i les persones designades per ells com a beneficiaris. També un requisit important és que haurà de figurar expressament en les clàusules del contracte d'assegurança que s'instrumenten compromisos per pensions d'acord amb el TRLRFPF. En efecte, aquestes assegurances col·lectives "qualificades" instrumenten compromisos per pensions. Com a producte de previsió social, les garanties cobertes són les contingudes com compromisos per pensions i, igual que per al cas dels contractes d'assegurances concertats amb mutualitats de previsió social, aquestes assegurances actuen com a sistema alternatiu a plans de pensions. Per tant, les prestacions rebudes no es classificaran de la mateixa manera a l'àmbit fiscal que per a la resta d'assegurances de vida. Es pot afegir, finalment, que les primes es poden pagar per l'empresa i/o els treballadors.

I en segon lloc, els drets econòmics no són líquids fins que esdevingui la contingència prevista. En aquest producte, en cas d'extinció de la relació laboral, es podran reconèixer els drets econòmics a favor del treballador, independentment de si les primes pagades per l'empresa han estat o no imputades fiscalment als treballadors. Finalment,

s'ha d'apuntar l'existència d'un règim financer d'informació per als assegurats i beneficiaris<sup>327</sup>.

La Disposició addicional primera del TRLRFPF, relativa a la protecció dels compromisos de pensions amb els treballadors regula els diferents sistemes de previsió social existents.

Pel que fa a la definició dels compromisos per pensions, la disposició estipula que s'haurà d'entendre els derivats d'obligacions legals o contractuals de l'empresari amb el personal de l'empresa i vinculats a les contingències establertes en l'apartat 6 de l'article 8, és a dir: la jubilació (aquesta contingència es determina segons el que preveu el Règim de Seguretat corresponent), la incapacitat laboral total i permanent per la professió habitual o absoluta i permanent per a tot treball i la gran invalidesa, la mort del partícip o beneficiari, i la dependència severa o gran dependència. Més en detall, pel que fa a la contingència de jubilació, la Llei preveu diferents casos.

Sobre la data de percepció de les prestacions, en el cas en què no sigui possible l'accés d'un partícip a la jubilació, es preveu que la contingència s'entendrà produïda a partir que compleixi els 65 anys d'edat, en el moment en què el partícip no exerceixi o hagi cessat en l'activitat laboral o professional, i no es trobi cotitzant per a la contingència de jubilació per a cap règim de la Seguretat Social. No obstant, podrà anticipar-se la percepció de la prestació corresponent a partir dels seixanta anys d'edat, en els termes que s'estableixin per reglament.

També estan previstos dues situacions després de la relació laboral.

D'una banda, sembla important destacar que, en cas que el treballador extingeix la seva relació laboral i passi a situació legal de desocupació, els plans de pensions poden preveure el pagament de la prestació corresponent a la jubilació. Per reglament es poden establir condicions per al manteniment o represa de les aportacions a plans de pensions en aquest supòsit.

I en segon lloc, es preveu una continuïtat possible de les aportacions del partícip al pla de pensions a partir de l'accés a la jubilació. Sobre aquest tema, es destaca que un cop iniciat el cobrament de la prestació de jubilació o el cobrament anticipat de la prestació

---

<sup>327</sup> RESCALTO, J., 2015. *óp cit.* p.165.

corresponent a jubilació, les aportacions només es podran destinar a les contingències de mort i dependència. El mateix règim s'aplica quan no sigui possible l'accés a la jubilació, a les aportacions que es realitzin a partir que es compleixin els 65 anys d'edat. Per reglament es poden establir les condicions sota les quals podran reprendre les aportacions per a jubilació amb motiu de l'alta posterior en un règim de Seguretat Social per exercici o represa d'activitat.

En aquests tipus de contractes, les dates i modalitats de percepció de les prestacions s'han de fixar lliurement per partícip o pel beneficiari, en els termes que reglamentàriament es determinin, i amb les limitacions que, si escau, s'estableixin en les especificacions dels plans.

Pel que fa a les primes, en aquest sistema, la imputació de la prima pagada per l'empresari al treballador és obligatòria. Les assegurances col·lectives de vida que contenen compromisos per pensions són promogudes per l'empresa a favor dels treballadors i les aportacions poden ser fetes per l'empresa i també pel treballador.

Un dret de rescat, tal i com el estipula la disposició addicional primera de la LIRPF, permet de cobrar les prestacions de manera anticipada com es el cas per a motius de jubilació, malaltia greu o situació d'atur de llarg termini.

En els contractes d'assegurança les primes hagin estat imputades als subjectes a què es vinculen els compromisos per pensions s'han de preveure, d'acord amb les condicions pactades en el compromís, els drets econòmics dels subjectes en els casos en què es produeixi la cessació de la relació laboral prèvia a l'esdeveniment de les contingències previstes en aquesta normativa o es modifiqui el compromís per pensions vinculat a aquests subjectes.

Les primes pagades pel l'empresari que són imputables al treballador representen per a aquest un rendiment del treball en espècie, segons l'article 17.1.f).LIRPF i per tant s'inclouen en la llista de l'article 15 o 19.1.CDI

Les prestacions tindran el caràcter de rendiments del treball segons l'article 17.2.a).5 LIRPF, ja que tenen per a objecte la jubilació i la invalidesa i estan percebudes pels beneficiaris de contractes d'assegurances col·lectius que instrumenten els compromisos per pensions assumits per a les empreses, en els terminis previstos en la Disposició addicional primera del TRLRFPF i en la seva normativa de desenvolupament.

Aquesta classificació com a rendiment del treball, tal i com el va contestar a diferents consultes la DGT<sup>328</sup>, es justifica perquè és el règim aplicable als sistemes que instrumenten compromisos per pensions d'acord amb el TRLRFPF .

Es destaca que aquesta classificació es diferencia de les prestacions dineràries o en espècie procedents de contractes d'assegurances de vida o invalidesa així com els procedents de capitalització. Aquí, la LIRPF regula aquestes modalitats d'assegurances com a generadores de rendiments de capital mobiliari, segons l'article 25.3.LIRPF.

Alguns autors opinen que les mutualitats de professionals i d'empreses individuals que actuen com a complementàries a la Seguretat social i les mutualitats de treballadors s'haurien de qualificar com a sistemes alternatius als plans de pensions. Per tant, el règim fiscal a l'IRPF hauria de ser similar a l'establert per a aquests últims, igual que els PPSE, que són formalment assegurances de vida que fiscalment reben el tractament disposat per els plans de pensions, és a dir que les prestacions cobrades pel treballador constitueixen rendiments del treball. Els contractes d'assegurances col·lectives de vida poden servir per al mateix objectiu constituint un instrument d'estalvi de previsió social, però adopten pròpiament el tractament fiscal que estableix IRPF per a les assegurances de vida: les primes mai redueixen a base imposable del treballador i les prestacions es consideren com a rendiments de capital mobiliari<sup>329</sup>.

Al meu parer, quant a la naturalesa del producte, em semblaria més correcte tractar les prestacions dels contractes assegurances de vida de forma diferent segons el seu caràcter individual o col·lectiu i diferenciant una operació de capitalització d'una operació d'estalvi per constituir una pensió complementària al sistema legal de la Seguretat social. Aquest argument s'imposa més encara respecte els altres sistemes com els PPSE i els contractes d'assegurances concertats amb mutualitats de previsió social, que també tenen la qualitat d'assegurança col·lectiva de vida i que no pateixen el mateix tractament. Tanmateix, la primera opinió potser pot trobar una justificació de cara a l'aspecte purament fiscal, ja que les primes pagades no són deduïbles i, per tant, en farem una anàlisi al capítol següent.

Recordem també que, tal com preveu la disposició addicional primera del TRLRFPF, l'efectivitat dels compromisos per pensions i del cobrament de les prestacions causades

---

<sup>328</sup> DGT, Consultes generals:0111-02, de 30/01/2002; 0024-13, de 29/10/2013.

<sup>329</sup> QUINTANA, E., op.cit.,p. 30.

queda condicionada a la seva formalització mitjançant contractes d'assegurança o a través la formalització d'un pla de pensions, o de tots dos. Sembla important destacar com també la disposició no inclou altres solucions, precisant que en cap cas és admissible la cobertura d'aquests compromisos mitjançant la dotació per l'empresari de fons interns, o instruments similars, que suposin el manteniment per part d'aquest de la titularitat dels recursos constituïts.

Es important destacar, en aquesta matèria, que quan el prenedor i el beneficiari no són la mateixa persona, l'adquirent de les prestacions està subjecte a l'impost sobre Successions i Donacions<sup>330</sup>. Per exemple, en el cas que les prestacions es cobrin per defunció de l'assegurat, els beneficiaris tributaran per les quantitats percebudes a l'ISD segons els articles 3.1.c), 9.c), 20.2.b) de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ( BOE de 19 de Diciembre de 1987, d'ara endavant LISD).

Finalment, en relació amb el pagament d'interessos en els productes de previsió social, per tots aquests productes, els rendiments obtinguts tenen la qualificació d'interessos percebuts i tributen com a rendiment del capital mobiliari, d'acord amb l'article 23.3.LIRPF. En aquest àmbit, sembla important destacar que les rendes vitalícies o temporals estan excloses de la definició d'interessos de l'article 11.3.MC CDI i també ho són, per tant, de la definició dels interessos de la Directiva 2014/48/UE, de 24 de març de 2014<sup>331</sup>.

Per concloure, les regles fiscals aplicables als productes de previsió social es poden resumir en els següents punt:

- Les aportacions que l'empresa fa a favor dels empleats o les primes es consideren com a rendiment del treball en espècie per al treballador, d'acord amb els articles 42.1.LIRPF o 17.1.f.LIRPF,
- Les rendes de la inversió es consideren com a interessos i tributen coma rendiment del capital mobiliari, d'acord amb l'article 23.3.LIRPF.

---

<sup>330</sup> Excepte si les primes s'han pagades amb càrrec a la societat de guanys en un matrimoni, ja que en aquest cas, el cònjuge sobrevivent tributa a 50% per l'ISD i 50% per l'IRPF.

<sup>331</sup> MARTÍN, A.: "La directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses" en CARMONA FERNANDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015, pp. 1421-1466.

- Les prestacions tributen com a rendiments del treball, sigui per rendes vitalícies o per capital, d'acord amb l'article 17.LIRPF.

Tanmateix, existeix una certa problemàtica i una certa confusió entre la noció d'interessos i la de plusvàlua que es pot explicar del fet de tractament fiscal diferent. En efecte, segons la LIRPF, es practica retencions fiscals sobre els rendiments del capital mobiliari, però no sobre les plusvàlues que entren en la categoria dels guanys i pèrdues patrimonials. En una consulta de l'any 2000<sup>332</sup>, la DGT va permetre definir la noció d'interessos i el seu tractament fiscal i definir si eren rendiment del capital mobiliari, subjectes per tant a retenció, o bé un guany patrimonial, en aquest cas no procediria practicar retenció.

La DGT distingeix dues modalitats d'interessos: els que permeten una remuneració i els que permeten una indemnització. La DGT defineix els interessos que permeten una remuneració com a contraprestació, o bé del lliurament d'un capital que ha de ser reintegrat en el futur, o bé de l'ajornament en el pagament, atorgat pel creditor o pactat per les parts, i afegeix que aquests interessos tributen com a rendiment del capital mobiliari<sup>333</sup>.

D'altra banda, els interessos indemnitzatoris tenen com a finalitat rescabalar al creditor pels danys i perjudicis derivats de l'incompliment d'una obligació o el retard en el seu correcte compliment. Degut al seu caràcter indemnitzatori, no poden qualificar com a rendiment del capital mobiliari i, d'acord amb el que disposen els articles 23 i 31.1 de la Llei 40/1998, han de tributar com a guanys patrimonials.

Per tant, la problemàtica de les pensions professionals, o més en general, de les pensions sota un sistema de capitalització, és que els interessos percebuts durant el programa es consideren com a rendiment del capital mobiliari i suporten una retenció fiscal i la renda final que es pot triar segons unes prestacions periòdiques o un capital representa una plusvàlua que no suporta cap retenció.

Aquesta diferència de tractament fiscal va incentivar alguns fons de pensió d'inversió a inventar un amagatall dels interessos en la plusvàlua que no suporta cap retenció. Per exemple, les companyies d'assegurances, que varen crear els productes de prima

---

<sup>332</sup> DGT. Consulta general 0343-00, de 24/02/2000.

<sup>333</sup> Excepte quan, d'acord amb el que preveu la LIRPF, procedeixi qualificar-los com a rendiment d'activitats econòmiques.



única, com les assegurances-vida, que han amagat sota el nom d'assegurances el que no eren.

En aquests casos, l'Agència Tributària ha hagut d'intervenir aplicant mesures anti-elusives i requalificant les rendes, de manera tal que no s'obté amb aquestes assegurances un GPP, sinó un rendiment del capital mobiliari, segons l'article 25.2 LIRPF.

Més concretament, la DGT ha pogut aclarir aquesta diferència en la consulta vinculant DGT V1741-11. En el cas del dipòsit, les remuneracions que se'n obtinguin tributaran en l'IRPF com a rendiment del capital mobiliari derivats de la cessió a tercers de capitals propis, que s'ha d'integrar en la base imposable de l'estalvi, i queden sotmeses a retenció a compte, que ha de practicar l'entitat de crèdit pagadora, d'acord amb el que disposen els articles 90, 93 i 94 del Reglament de l'Impost sobre la Renda de les persones físiques, aprovat pel Reial Decret 437/2009, de 30 de març. Existeixen diferents noms per qualificar diferents rendes: assegurances, plans de pensions, etc. Aquest es converteixen en instruments financers per a la prejubilació, l'atur o la jubilació, per exemple.

- Els règims de pensions individuals

L'any 2014, uns estudis estadístics a Espanya havien provat que la insostenibilitat del sistema públic de pensions i el preu baix del diner estimulaven cada vegada més un estalvi més a llarg termini, amb una clara tendència a l'alça de productes vinculats a la jubilació<sup>334</sup>. Aquest creixement es reparteix entre els diferents productes, entre els quals es troben els plans de previsió assegurats (d'ara en endavant PPA), les assegurances de capital diferit, les rendes vitalícies i els Plans integrals d'estalvi assegurats (d'ara en endavant PIA).

Un pla de pensions és un producte financer dirigit a l'estalvi per a la jubilació que serveixi de complement a la pensió pública. Actualment, estem immersos en un debat sobre la sostenibilitat del sistema públic de pensions i les últimes reformes dutes a terme han

---

<sup>334</sup> Diari LECONOMIC ( 24 de maig de 2014).

<http://www.leconomic.cat/article/4-economia/18-economia/743575-un-estalvi-encara-mes-preventiu.html>.

Agència Tributària. Reducció per aportacions (data de consulta 01.07.2021)..

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca\\_es/Inicio/\\_Segmentos\\_/Ciudadanos/Minimos\\_reducciones\\_y\\_deducciones\\_en\\_el\\_IRPF/Reduccion\\_de\\_la\\_base\\_imponible\\_en\\_el\\_IRPF/Reduccion\\_por\\_aportaciones\\_a\\_sistemas\\_de\\_prevision\\_social.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca_es/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/Minimos_reducciones_y_deducciones_en_el_IRPF/Reduccion_de_la_base_imponible_en_el_IRPF/Reduccion_por_aportaciones_a_sistemas_de_prevision_social.shtml)

introduït el factor de sostenibilitat i l'índex de revaloració de les pensions. Davant aquest panorama, els plans de pensions són el principal producte d'estalvi per a la jubilació i, atesa la seva naturalesa, són productes d'estalvi a llarg termini.

La seva fiscalitat és molt favorable en l'etapa activa, ja que les aportacions efectuades redueixen la base imposable de l'IRPF. Les prestacions, per la seva banda, presenten el règim fiscal dels plans de pensions d'acord amb l'article 17.2.LIRPF, i per tant, es consideren en la seva totalitat com a rendiments del treball.

Els Plans de previsió assegurats es configuren, en canvi, com contractes d'assegurança individuals amb un tractament fiscal idèntic als plans de pensions, que han d'oferir un tipus d'interès garantit així com utilitzar tècniques financeres o actuàries. Aquests plans són complementaris al sistema de prestació de pensions de la Seguretat Social i les contingències cobertes són les previstes per als plans de pensions. Per tant, es cobren les contingències de jubilació, mort, invalidesa i dependència, essent la contingència principal és la jubilació. Les prestacions no es poden percebre abans que es produeixi la contingència, llevat supòsits excepcionals com l'atur de llarga durada i la malaltia greu.

Aquest instrument d'estalvi-previsió va ser llançat al mercat per l'article 50 del Reial Decret 27/2003, de 10 de gener, que modifica el Reglament de l'Impost sobre la renda de les persones físiques.

Per tal que un contracte es qualifiqui de previsió jubilació, és a dir que compleixi el requisit que la cobertura principal sigui la de jubilació, ha de respectar les condicions previstes a l'article 50.1.RD 27/2003. En efecte, aquest article estipula que la condició es verifica si el valor de la provisió matemàtica per jubilació assolida al final de cada anualitat representa almenys el triple de la suma de les aportacions pagades des l'inici del pla per al capital de mort i invalidesa.

Les aportacions del contribuent en un PPA poden reduir la base imposable, d'acord amb l'article 51.3.LIRPF, fins a un límit conjunt amb els altres plans de pensions i altres productes de previsió social.

Pel que fa a la classificació de les rendes, les prestacions dels PPA presenten el mateix règim fiscal que les dels plans de pensions, i per tant, es consideren en la seva totalitat

com a rendiments del treball, qualsevol sigui la contingència esdevinguda, la qual cosa implica que en cap cas tributaran per l'Impost sobre successions i donacions<sup>335</sup>.

Per últim, les prestacions dels PPA tenen caràcter privat i són complementàries de les que, si escau, s'hagués dret a percebre de la Seguretat Social.

L'Assegurança de Capital Diferit (o assegurança de renda diferida) és una assegurança de supervivència que garanteix el pagament d'un capital en cas d'arribar amb vida en una data determinada i, en cas de defunció, el retorn de les primes pagades a la persona designada en el contracte. Aquest contracte té com a cobertura principal l'estalvi per a la jubilació o per a una data determinada. Addicionalment, a la cobertura de jubilació es poden afegir cobertures per al cas de defunció i/o incapacitat permanent, en qualsevol dels seus graus. És un producte dissenyat especialment perquè les empreses ofereixin als seus empleats un paquet retributiu, associat a la seva jubilació o supervivència en una data determinada a l'empresa, per diferents motius que poden ser disposar d'un capital en el moment de la jubilació, premiar la fidelitat dels empleats pel fet de romandre en l'empresa, entre d'altres.

Aquesta modalitat d'assegurança dóna dret a participar en els beneficis de la societat. Cada any, les pòlisses d'Assegurança de Capital Diferit perceben un Bo Anual de Capital Addicional que permet per tant d'incrementar significadament el capital assegurat sense cost addicional per al contractant.

Pel que fa a la classificació de les rendes, les primes pagades en contractes d'assegurances de vida individuals pel prenedor no tenen cap influència sobre l'IRPF, ja que no constitueixen cap despesa deduïble.

Pel que fa a la prestació percebuda pel beneficiari de contractes d'assegurances de vida individuals, es qualifiquen com a rendiments del capital mobiliari, segons l'article 25.3.LIRPF, perquè es tracta de rendiments procedents d'operacions de capitalització, de contractes d'assegurança de vida o invalidesa i de rendes derivades de la imposició de capitals.

En aquest punt, es important destacar que l'article 25.3.LIRPF exclou de la categoria dels rendiments de capital mobiliari les prestacions de productes que depenen de

---

<sup>335</sup> RESCALTO, J.,2015, op.cit., p. 165.

l'article 17.2.LIRPF i que es qualifiquen de rendiments del treball. En aquest supòsit es troben, en particular, les pensions legals de la Seguretat social, les prestacions percebudes pels beneficiaris de mutualitats generals obligatòries de funcionaris, col·legis d'orfes i altres entitats similars, les prestacions de contractes d'assegurances concertats amb les Mutualitats de previsió social, les prestacions de plans de pensions, de PPSE, i, pel que fa als contractes d'assegurances vida, les prestacions per jubilació i invalidesa percebudes pels beneficiaris de contractes d'assegurança col·lectiva que instrumenten els compromisos per pensions assumits per les empreses<sup>336</sup>, en la mesura que la seva quantia excedeixi de les contribucions imputades fiscalment i de les aportacions directament realitzades pel treballador.

Les assegurances individuals de vida són productes d'estalvi, el capital garantit de les quals és, bàsicament, el resultat de la capitalització de les primes pagades pel client que ha subscrit l'assegurança, el qual pot o bé esperar que venci el termini fixat en contractar l'assegurança, cobrant llavors la prestació garantida, o bé rescatar-lo amb anterioritat al seu venciment.

L'article 1 de la Llei 50/1980 de contractes d'assegurança, el defineix com aquell en què l'assegurador s'obliga, mitjançant el cobrament d'una prima i per al cas que es produeixi el risc del qual és objecte de cobertura, a indemnitzar en els límits pactats, el dany produït a l'assegurat o a satisfer un capital, una renda o altres prestacions convingudes.

Les prestacions d'aquest producte segueixen les regles de l'apartat precedent.

El PIES (Pla Individual d'Estalvi Sistemàtic), per la seva banda, és una assegurança de vida de caràcter vitalici que permet generar un capital per al futur de manera còmoda i sistemàtica i, al mateix temps, una interessant rendibilitat financera fiscal per als estalvis si es decideix cobrar- en forma de renda.

L'AIELT (Assegurança d'Estalvi a llarg Termini) és, finalment, una assegurança de vida mixta o de capital diferit amb una rendibilitat que, sempre que es compleixin els requisits legals, està exempta de tributació com a rendiment del capital mobiliari. Les prestacions han de cobrar-se en forma de capital d'una sola vegada i el límit màxim d'aportacions és de 5.000€ anuals. Les prestacions es consideren com a rendiments del capital

---

<sup>336</sup> En els termes que preveu la disposició addicional primera del text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions, i la seva normativa de desenvolupament.

mobiliari. En cas de defunció, la prestació es gravarà segons l'Impost de Successions i Donacions amb importants deduccions estatals i de les CCAA.

Tal com hem assenyalat, les aportacions als plans de pensions individuals donen un dret a reduir la base imposable general de l'IRPF. D'acord amb l'article 52.LIRPF, la reducció és la xifra més petita entre el 30% de la suma dels rendiments nets del treball i d'activitats econòmiques percebuts individualment durant l'exercici, o bé de 2.000€, més 8.000€ addicionals si són aportacions empresarials (el límit és de 24.250€ si pla de pensió en favor de persones amb discapacitat), i les aportacions que superen aquest límit es poden diferir durant 5 anys. D'altra banda, la base liquidable general no pot resultar negativa com a conseqüència de l'aplicació de la reducció. Aquest límit de reducció individual és conjunt a totes les aportacions a plans de pensions col·lectius o individuals, mutualitats de previsió social, plans de previsió assegurats, plans de previsió social empresarial i assegurances de dependència.

En el còmput d'aquest límits es consideren les rendes generades per cada cònjuge de manera separada, d'acord amb l'article 5.3.b. RDL 1/2002, de 29 de novembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions. Per tant, si algun no obté rendes del treball o rendiments d'activitats econòmiques, no es podrà deduir les aportacions fetes.

Tanmateix, els contribuents que facin aportacions als cònjuges que no obtenen rendiments nets del treball o rendiments d'activitats econòmiques (o en quantitat inferior a 2.000€) poden reduir les aportacions fetes amb un límit de 1.000€ anuals.

Les prestacions rebudes en tots els casos es qualifiquen com a rendiments del treball, tant si s'obtenen en forma de capital com en forma de rendes periòdiques d'acord amb l'article 17.2.3.LIRPF. Les prestacions tributen per l'import íntegra (i fins i tot les aportacions de procedència que no vagin donar lloc a cap reducció perquè excedien els límits) i se sumen a la resta dels rendiments íntegres del contribuent. D'altra banda, existeix un benefici fiscal per a les prestacions obtingudes en forma de renda per les persones amb discapacitat, que poden gaudir d'exempció fiscal fins a tres vegades l'indicador públic de renda d'efectes múltiples.

També és important assenyalar que els rendiments nets del treball en concepte de prestacions de plans de pensió individuals estan sotmesos a retenció, d'acord amb l'article 101.1 LIRPF.

Les prestacions en forma de capital es beneficien d'una reducció de 40% per a les prestacions en forma de capital abans de 2007, sempre que s'ha transcorregut més de 2 anys entre la primera aportació al pla i el pagament llevat en cas de prestacions per invalidesa. A partir de 2007, la reducció de 40% només s'aplica a la part de la prestació corresponent a les aportacions realitzades abans de 2007.

Els plans de pensió, finalment, són inembargables i no es poden transferir a una altra persona.

Els plans de previsió assegurats, per la seva banda, es configuren com a assegurances de vida. Com que tenen la jubilació com a cobertura principal, ofereixen un tipus d'interès garantit anual i s'utilitzen tècniques actuàries. No es poden liquidar, llevat circumstàncies excepcionals (atur de llarg termini, malaltia greu) i no es poden transferir a algú, però es pot mobilitzar el patrimoni acumulat a un altre pla de previsió assegurat o a un pla de pensió, atès l'homogeneïtat del tractament fiscal i les característiques jurídiques, tècniques i financeres entre ambdós, d'acord amb la Disposició addicional 22a.LIRPF<sup>337</sup>.

Les aportacions permeten aplicar les mateixes reduccions que prèviament hem assenyalat en els Plans de pensions individuals. Les prestacions s'integren als rendiments del treball de l'IRPF i beneficien del mateix règim transitori si s'adquireix sota la forma d'un capital.

Els drets generats serveixen per constituir una renda vitalícia assegurada coneguda per endavant que depèn del capital total acumulat. En aquests plans, trobem les particularitats següents:

- un límit màxim d'inversió anual,
- una rendibilitat mínima garantida,
- es poden liquidar amb temps,
- els prenedors poden mobilitzar la provisió matemàtica a un altre pla idèntic.

---

<sup>337</sup> “Los distintos sistemas de previsión social a que se refieren los artículos 51 y 53 de esta Ley, podrán realizar movilizaciones de derechos económicos entre ellos. Reglamentariamente se establecerán las condiciones bajo las cuales podrán efectuarse movilizaciones, sin consecuencias tributarias, de los derechos económicos entre estos sistemas de previsión social, atendiendo a la homogeneidad de su tratamiento fiscal y a las características jurídicas, técnicas y financieras de los mismos”.

Les primes pagades pel prenedor no tenen cap incidència en l'IRPF, ja que no constitueixen despeses deduïbles. Les prestacions (que tenen la forma de renda vitalícia) tributen com a rendiment del capital mobiliari. En cas de capital, el rendiment és la diferència entre el capital percebut i les primes satisfetes.

Existeix un règim transitori per a les primes abonades abans el 31.12.1994 i el capital diferit després el 19.01.2006. A la part de rendiment total (diferenciant individualment cada prima satisfeta abans el 31.12.94), es redueix en un 14.28% per a cada any que transcorri entre l'abonament de la prima i el 31.12.1994.

En cas de pagaments periòdics, l'import que s'ha d'incloure només és una part de la pensió, ja que l'altra es considera amortització o restitució del capital aportat. Per a les rendes vitalícies diferides, només s'ha d'incloure un percentatge constant de les rendes, segons l'edat del beneficiari al moment de la constitució<sup>338</sup>.

Aquest import s'ha d'incrementar amb la rendibilitat generada fins al moment de la constitució de la renda (valor actual financer i actuarial de les rendes menys import de les primes satisfetes), que es reparteix linealment durant els 10 primers anys de la renda. També trobem un règim transitori a la DT. 5a. LIRPF.

També és destacable una mesura fiscal específica. Segons l'art 7.v.LIRPF, no s'ha d'integrar la diferència del valor actual actuarial de la renda i la suma de les primes satisfetes si la primera prima ha una antiguitat de més de 10 anys en el moment de la constitució de la renda vitalícia. En els contractes, es poden establir mecanismes de reversió o altres particularitats.

Per última, la LIRPF ofereix la possibilitat per als contractes d'assegurances de vida individuals subscrits abans de 2007 de transformar-se en plans individuals d'estalvi sistemàtic.

### 3.1.3. Quantificació de la base imposable general: deduccions i reduccions.

---

<sup>338</sup> El percentatge de la renda que es considera rendiment estarà en funció de l'edat del perceptor en el moment de constitució de la renda. L'import de la renda a integrar en l'IRPF serà de: 40% < 40 anys, 35% < 50 anys, 28% < 60 anys, 24% < 66 anys, 20% < 70 anys, 8% en endavant.

En aquest apartat, farem una anàlisi de les regles de quantificació de la base imposable general de l'IRPF a Espanya, amb l'objectiu de realitzar més endavant un estudi de dret comparat amb la normativa francesa.

D'acord amb l'article 15.LIRPF, la base imposable de l'impost a Espanya està constituïda per dues bases distintes, la general i la de l'estalvi, i es compon de les diferents rendes obtingudes pel contribuent, que són els rendiments del treball, els rendiments del capital immobiliari, els rendiments del capital mobiliari, els rendiments de l'activitat econòmica i els guanys i pèrdues patrimonials. En aquest apartat, estudiarem la quantificació de la base imposable general i les despeses més habituals que són deduïbles per al contribuent a l'IRPF que obté rendiments del treball.

#### a. Les reduccions aplicables als rendiments íntegres del treball

Per determinar la base imposable, s'apliquen algunes reduccions als rendiments íntegres del treball : percentatges de reduccions aplicables a alguns rendiments d'acord amb l'article 18.LIRPF; despeses deduïbles d'acord amb l'article 19.LRPF; i reduccions per petits imports rebuts, d'acord amb l'article 20.LIRPF.

En primer lloc, es destaca en l'article 18.LIRPF, una reducció de 30% aplicable als rendiments del treball per naturalesa de l'article 17.1, a condició que tinguin un període de generació superior a dos anys o que es qualifiquen reglamentàriament com a obtinguts de manera notòriament irregular en el temps, quan, en ambdós casos, s'imputen en un únic període impositiu.

Pel que als rendiments derivats de l'extinció d'una relació laboral, comuna o especial, la Llei precisa que es considerarà com a període de generació el nombre d'anys de servei del treballador<sup>339</sup>. Aquesta Llei 35/2006 es va modificar amb l'article 1.10 de la Llei 26/2014, de 27 de novembre ( per la qual es modifica la LIRPF, el TRLIRNR, aprovada per RD 5/2004, de 5 de març ) amb una vigència a partir de l'1 de gener de 2015. A aquest moment es va baixar el tipus del 40% al 30%. També, aquest tipus s'aplica fins a un sostre de 300.000€ (import revisat pel que fa als rendiments derivats de l'extinció d'una relació laboral).

---

<sup>339</sup> L'article 18.LIRPF estipula que si aquests rendiments es cobren de manera fraccionada, el còmput del període de generació haurà de tenir en compte el nombre d'anys de fraccionament, en els termes que indica el reglament de l'impost.



A més d'aquesta reducció per rendiments irregulars, el contribuïent podrà deduir algunes despeses, que són: les cotitzacions a la Seguretat Social o a mutualitats generals obligatòries de funcionaris, les deduccions per drets passius, les cotitzacions als col·legis d'orfes o entitats similars, les quotes satisfetes a sindicats i col·legis professionals, quan la col·legiació tingui caràcter obligatori, i les despeses de defensa jurídica derivats directament de litigis suscitats en la relació del contribuïent amb la persona de la qual percep els rendiments, amb el límit de 300 euros anuals, i 2.000 euros en concepte d'altres despeses diferents dels anteriors..

En relació amb aquesta última quantitat de 2.000 euros, dues particularitats poden fer incrementar la quantia de la reducció a favor de contribuïents desocupats inscrits en l'oficina d'ocupació que acceptin un lloc de treball a un municipi diferent, i també de persones amb discapacitat que obtinguin rendiments del treball com a treballadors actius.

Finalment, també es preveu una darrera minoració per als contribuïents amb rendiments nets del treball inferiors a 16.825 euros, sempre que no tinguin rendes, excloses les exemptes, diferents de les del treball superiors a 6.500 euros.

#### b. Les deduccions a la base imposable

A la base imposable es poden practicar reduccions per tal de definir la base liquidable, d'entre les quals es destaca en particular les reduccions per a tributació conjunta i les reduccions per atenció a situacions de dependència i envelliment.

La reducció per tributació conjunta depèn de la modalitat de la unitat familiar de què es tracta. L'import és fix i representa 3.400€ per a una unitat formada de dos conjunts o de 2.150€ per a família monoparental. Aquesta reducció s'aplica a la base imposable general sense que aquesta ser negativa com a conseqüència de tal minoració. El romanent, si n'hi hagués, minora la base imposable de l'estalvi, que tampoc no podrà resultar negativa.

Les reduccions per atenció a situacions de dependència i envelliment són incentius fiscals per fomentar la contractació de sistemes de previsió social per complementar els règims legals públics de jubilació com els plans de pensions, les mutualitats de previsió social, els plans de previsió assegurats o els plans de previsió social empresarial. La reducció del conjunt de les aportacions anuals, incloent les que hagués pogut fer el

promotor, no podrà excedir 2.000€ i, a més, a partir d'1 de gener de 2013, per a assegurances col·lectives de dependència contractats per empreses per cobrir compromisos per pensions es va establir un límit addicional propi i independent de 5.000 euros anuals. Aquest límit s'aplica individualment a cada partícip integrat en la unitat familiar.

A més de les reduccions anteriors, els contribuents que fan aportacions a favor del cònjuge que no obté rendiments del treball ni d'activitats econòmiques o els obté en quantia inferior a 8.000 euros anuals, poden reduir de la base imposable general les aportacions realitzades als sistemes de previsió abans citats dels quals sigui partícip, mutualista o titular l'esmentat cònjuge, amb el límit màxim de 1.000 euros anuals, sense que aquesta reducció pugui generar una base liquidable negativa<sup>340</sup>.

### c. Les reduccions per circumstàncies familiars i personals

La base liquidable, des de l'any 1999<sup>341</sup>, es vol adequar a les circumstàncies personals i familiars del contribuent amb l'aplicació de mínims personals i familiars. Diferents circumstàncies personals es recullen com a reduccions de la base imposable: la reducció per edat (art. 47 bis LIRPF), la reducció per assistència (art. 47 ter LIRPF) o les reduccions per discapacitat (art. 47 quinquies LIRPF). Des de 1999, és la base liquidable i no la base imposable la que expressa aquestes circumstàncies personals, que són determinants de majors necessitats dins del concepte de mínim vital. Això no suposa una modificació rellevant del concepte de mínim vital, però sí que suposa una modificació important pel que fa a tècnica liquidatòria i al paper de la base liquidable en l'estructura conceptual de l'impost.

Per aconseguir una mateixa disminució de la càrrega tributària per a tots els contribuents amb igual situació familiar, amb independència del seu nivell de renda, LIRPF configura un extens i flexible primer tram de la tarifa en el qual es computen els mínims destinats a reconèixer les circumstàncies personals i familiars (mínim per contribuent, mínim per descendents, mínim per ascendents i mínim per discapacitat) i que es graven a tipus zero. La tarifa s'aplica per separat a l'import dels mínims i a la resta de base. La idea

---

<sup>340</sup> Agència Tributària. Reducció per aportacions (data de consulta 01.07.2021). [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca\\_es/Inicio/\\_Segmentos/\\_Ciudadanos/Minimos\\_\\_reducciones\\_y\\_deducciones\\_en\\_el\\_IRPF/Reduccion\\_de\\_la\\_base\\_imponible\\_en\\_el\\_IRPF/Reduccion\\_por\\_aportaciones\\_a\\_sistemas\\_de\\_prevision\\_social.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca_es/Inicio/_Segmentos/_Ciudadanos/Minimos__reducciones_y_deducciones_en_el_IRPF/Reduccion_de_la_base_imponible_en_el_IRPF/Reduccion_por_aportaciones_a_sistemas_de_prevision_social.shtml). (data de consulta 01.07.2021).

<sup>341</sup> Fins l'any 1998, les necessitats personals i familiars del contribuent es recollien en la mecànica liquidatòria de l'impost com a deduccions de la quota.

subjacent en aquesta estructura de liquidació és que els contribuents no tributen per les primeres rendes obtingudes atès que són aquestes les que destinen a cobrir les necessitats vitals, de forma que contribuents amb circumstàncies personals i familiars iguals tenen el mateix estalvi fiscal, malgrat que puguin tenir nivells de renda diferents<sup>342</sup>.

L'aplicació dels mínims redueix la part imposable general de la renda del període, que no pot ser negativa com a conseqüència d'aquestes reduccions. L'excés redueix la part especial de la base imposable.

En aquest àmbit, només els residents en poden beneficiar dels mínims, ja que només l'Estat de residència ha de prendre en consideració la capacitat contributiva del resident.

#### d. Altres deduccions en les quotes

Sobre les quotes resultants de l'aplicació de la tarifa progressiva de l'impost poden aplicar-se deduccions. En primer lloc, deduccions sobre les quotes íntegres que poden tenir un caràcter general o autonòmic, i en segon lloc, altres deduccions sobre la quota líquida per obtenir la quota resultant de l'autoliquidació.

Finalment, també existeixen algunes deduccions possibles abans de definir el resultat de la declaració (la quota diferencial). Per exemple, una deducció per família nombrosa o ascendent, separat legalment o sense vincle matrimonial, amb dos fills sense dret a percebre anualitats.

---

<sup>342</sup> Universitat Pompeu Fabra- *L'impost sobre la renda de les persones físiques*. Guia d'aprenentatge. Dret Financer i Tributari III. pàg.7.

#### e. Particularitat del gravamen de les pensions

En aquest apartat, es tracta d'estudiar quina és la classificació fiscal de les pensions segons l'IRPF, per tal de fer més endavant un estudi de dret comparat amb la normativa francesa.

Segons l'IRPF, els rendiments procedents d'operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa i de rendes derivades de la imposició de capitals poden tributar, o bé com a rendiments del treball en relació amb les característiques del producte contractat d'acord amb l'article 17.2.LIRPF, o bé com a rendiments del capital mobiliari d'acord amb l'article 25.LIRPF.

Aquesta situació representa una diferència important ja que, en el primer cas, tributaran amb la base imposable general a tipus progressiu, i de l'altre, com a base general de l'estalvi a tipus fix<sup>343</sup>.

D'entre les rendes que depenen de l'article 17.2.LIRPF i que es consideren com a rendiments del treball es distingeix: les pensions dels règims públics de la Seguretat Social i altres prestacions públiques per situacions d'incapacitat, jubilació, accident, malaltia, viduïtat, o similars; les prestacions de les mutualitats generals obligatòries de funcionaris, col·legis d'orfes i altres entitats similars; les prestacions dels plans de pensions o dels plans de pensions regulats en la Directiva 2003/41 / CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 3 de juny de 2003, relativa a les activitats i la supervisió de fons de pensions d'ocupació; les prestacions dels contractes d'assegurances concertades amb mutualitats de previsió social, les aportacions als quals han pogut ser, almenys en part, despesa deduïble per determinar el rendiments d'activitats econòmiques, o objecte de reducció en la base imposable de l'impost<sup>344</sup>; les prestacions dels PPSE<sup>345</sup>; les prestacions dels plans de previsió assegurats...

---

<sup>343</sup> GOLPE, J.: *La fiscalidad de los expatriados y desplazados*. CISS. Madrid, 2017. p. 36.

<sup>344</sup> En el supòsit de prestacions per jubilació i invalidesa derivades d'aquests contractes, s'integraran en la base imposable en l'import de la quantia percebuda que excedeixi de les aportacions que no hagin pogut ser objecte de reducció o minoració en la base imposable de l'impost, per incomplir els requisits subjectius previstos en el paràgraf a) de l'apartat 2 de l'article 51 o en la disposició addicional novena d'aquesta Llei.

<sup>345</sup> Les prestacions per jubilació i invalidesa percebudes pels beneficiaris de contractes d'assegurança col·lectiva, diferents dels PPSE, que els compromisos per pensions assumits per les empreses, en els termes que preveu la disposició addicional primera del text refós de la Llei de Regulació dels Plans i Fons de Pensions, i la seva normativa de desenvolupament, en la mesura que la seva quantia excedeixi de les contribucions imputades fiscalment i de les aportacions directament realitzades pel treballador.

Les rendes que depenen de l'article 25.LIRPF són, d'una banda, els rendiments dineraris o en espècie procedents d'operacions de capitalització i de contractes d'assegurança de vida o invalidesa diferents dels inclosos en l'article 17.2.

Quan la renda pren la forma de capital diferit, el rendiment del capital mobiliari es determina per la diferència entre el capital percebut i l'import de les primes satisfetes.

En el cas de rendes vitalícies immediates, es considera rendiment del capital mobiliari el resultat d'aplicar a cada anualitat un percentatge corresponent a l'edat del rendista<sup>346</sup>.

Si es tracta de rendes temporals immediates, es considera rendiment del capital mobiliari el resultat d'aplicar a cada anualitat un percentatge corresponent a la seva durada<sup>347</sup>.

Si es tracta de rendes diferides, vitalícies o temporals, es considera rendiment del capital mobiliari el resultat d'aplicar a cada anualitat el percentatge precedents, incrementat en la rendibilitat obtinguda fins a la constitució de la renda, en la forma que es determini.

No obstant aquesta regla, les prestacions per jubilació i invalidesa percebudes en forma de renda pels beneficiaris de contractes d'assegurança de vida o invalidesa, s'integraran en la base imposable de l'impost, en concepte de rendiment del capital mobiliari a partir del moment en què la seva quantia excedeixi de les primes satisfetes. En aquest cas, no són aplicables els percentatges precedents. Es nota que per a l'aplicació d'aquest règim serà necessari que el contracte d'assegurança s'hagi concertat, almenys, amb dos anys d'anterioritat a la data de jubilació.

Pel que fa a les deduccions aplicables a Espanya, es pot aplicar una possible reducció del 30% per a les prestacions en forma de capital derivades de règims públics de previsió social en cas de pagament únic i després 2 anys des de la primera aportació. Aquesta mesura s'aplica en primer lloc a les pensions i havers passius rebuts de la Seguretat social i classes passives i altres prestacions públiques no exemptes per situació

---

<sup>346</sup> 40%, quan el perceptor tingui menys de 40 anys, 35% entre 40 i 49 anys, 28% entre 50 i 59 anys, 24% entre 60 i 65 anys, 20% entre 66 i 69 anys, 8% a més de 70 anys. Aquests percentatges seran els corresponents a l'edat del rendista en el moment de la constitució de la renda i romandran constants durant tota la seva vigència.

<sup>347</sup> 12% per a una durada inferior o igual a 5 anys, 16% per a una durada superior a 5 i inferior o igual a 10 anys, 20% per a una durada superior a 10 i inferior o igual a 15 anys, 25% per a una durada superior a 15 anys.

d'incapacitat, jubilació, accident, malaltia, viduïtat o similars; i en segon lloc a les prestacions rebudes per beneficiaris de mutualitats generals obligatòries de funcionaris, col·legis d'orfes i altres entitats similars<sup>348</sup>.

També existeix un règim transitori de reduccions aplicable a les prestacions percebudes en forma de capital derivades de sistemes privats de previsió social que s'adrecen als contractes d'assegurança col·lectiva i que instrumenten compromisos per pensions de les empreses i als plans de pensions, mutualitats de previsió social i plans de previsió assegurats.

#### 3.1.4. Tipus aplicables

El procés de determinació del deute tributari a l'IRPF s'inicia mitjançant el càlcul de la quota íntegra, resultat d'aplicar a les dues bases liquidables, general i de l'estalvi, el tipus de gravamen respectiu.

A més, ja que una part de l'impost és cedit a les CCAA que tenen competència per fixar les tarifes, hi ha dos gravàmens diferenciats que són estatal i autonòmic.

La LIRPF recull dos tipus de gravamen per a la determinació de la quota. D'una part, un tipus progressiu per quantificar les rendes de la base liquidable general i d'altra part un tipus proporcional aplicable a les rendes de l'estalvi.

El càlcul de la quota íntegra estatal corresponent a la base liquidable general consisteix a aplicar el tipus progressiu a la base liquidable general (sense descomptar l'import del mínim personal i familiar), aplicar la mateixa escala a la part de base liquidable general corresponent al mínim personal i familiar. La quota íntegra d'aquesta última operació resta la quota íntegra resultant de la base liquidable general. Els tipus progressiu corresponent als quatre trams<sup>349</sup> oscil·len entre 9,5% i 24,50%.

L'escala autonòmica de Catalunya aplicable a la base liquidable general de l'impost és determinada en la Llei 24/2010 de 22 de juliol, d'aprovació de l'escala autonòmica de

---

<sup>348</sup> Des de 01.01.2007, a les prestacions dels sistemes privats de previsió social, no s'hi pot aplicar la reducció tret derivin del règim transitori de reduccions sobre prestacions percebudes en forma de capital derivades de sistemes privats de previsió social.

<sup>349</sup> fins a 12.450€/ fins a 20.200€/ fins a 35.200€/ fins a 60.000€/ fins a 300.000€/ en endavant.

l'IRPF (Diari oficial de Catalunya de 29.07.10). Els tipus progressiu corresponent a cinc trams<sup>350</sup> oscil·len entre 12% i 25,50%.

El càlcul de la quota íntegra estatal i de la quota autonòmica corresponent a la base liquidable de l'estalvi consisteix a aplicar un altre tipus proporcional a la base liquidable de l'estalvi. Els tipus proporcional corresponent als dos trams<sup>351</sup> oscil·len entre 9,5% i 13% per a cadascun (és a dir un total de 18% a 26%). Amb un tipus proporcional, el legislador ha volgut afavorir la tributació homogènia de l'estalvi<sup>352</sup>, sigui quin sigui l'instrument en què es materialitza.

### **3.2. Llei de l'impost sobre la renda dels no residents**

#### 3.2.1. Aspectes bàsics

A Espanya també existeix un impost per als no residents fiscals en el territori espanyol que pot semblar un gravamen complementari i que s'aplica només sobre les rendes que s'obtenen sobre el territori espanyol segons punts de connexió propis a cada renda. Aquest impost, anomenat Impost Sobre la Renda de No Residents (d'ara en endavant IRNR) articula una imposició real de contribuir en l'Estat de la font, diferent de l'Estat de residència.

La normativa no té una definició dels no residents, ja que es remet a *sensu contrario* a allò que estipula l'article 9 LIRPF per considerar una persona física resident.

A Espanya, aquest impost sorgeix de manera independent als altres impostos personals, l'IRPF i l'IS, i s'aplica operació per operació sense poder compensar doncs els profits i les pèrdues i tampoc sense que es pugui aplicar un impost progressiu per escales. Es tracta d'un impost instantani que s'aplica sobre cada meritació de renda subjecta. Amb caràcter general, la base imposable que correspon als rendiments serà la quantia íntegra percebuda, sense deducció de cap despesa. L'IRNR és un impost instantani i també analític. perquè en funció del tipus de renda cal modificar la base imposable, el tipus de gravamen i la meritació.

---

<sup>350</sup> fins a 17.702,20€ / fins a 33.007,20€ / fins a 53.407,20€ / fins a 120.000,20 / fins a 175.000,20 / en endavant.

<sup>351</sup> de 0 a 6.000€ / de 6.000€ a 50.000€ / en endavant.

<sup>352</sup> MARTÍN QUERALT, J.B., "a propósito de la reforma fiscal". Tribuna fiscal nº194. 2006. p.4.

La normativa aplicable a Espanya és el Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre la renda dels no residents (BOE núm. 62 de 2004), d'ara endavant LIRNR, i el Reial decret 1776/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'IRNR (BOE núm. 188 de 2004), d'ara endavant RIRNR.

### 3.2.2 Qualificació dels rendiments del treball

En la normativa interna espanyola, des de la reforma efectuada en la LIRNR per la Llei 46/2002, de 18 de desembre, de reforma parcial de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i per la qual es modifiquen les Lleis dels Impostos sobre Societats i sobre la Renda de no Residents (BOE núm. 303, pàgines 44622 a 44662), tradicionalment s'inclouen en la categoria dels rendiments del treball totes les contraprestacions o utilitats que deriven, directa o indirectament, del treball personal, presentant com nota comuna l'existència d'una relació laboral. Aquesta mateixa qualificació s'atorga als rendiments restants que deriven d'una relació laboral prèvia, com les indemnitzacions i pensions<sup>353</sup>.

La LIRNR estableix una sèrie de criteris per determinar quan una renda s'entén generada o produïda a Espanya. Com que aquest precepte no contempla un concepte clar dels rendiments del treball, d'acord amb l'article 13.1.c LIRNR, hem d'entendre per aplicació de l'article 13.3 LIRNR<sup>354</sup> que el concepte en el marc de LIRNR coincideix amb el de l'article 17 LIRPF.

Tanmateix es constata que diferents rendiments del treball també es recullen en d'altres grups de l'article 13.LIRNR. Per exemple, el grup de les pensions i altres prestacions similars que depenen de l'article 13.d) o el de les retribucions dels Administradors i membres dels Consells d'administració, de les juntes que depenen de l'article 13.e). A més algunes rendes no pertanyen a la mateixa classificació que LIRPF, com per

---

<sup>353</sup> SOLER, M.T.: "El impuesto sobre la renta de no residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción", en SERRANO ANTÓN, F.: Fiscalidad internacional. CEF. Barcelona, 2013. p.45.

<sup>354</sup> Art.13.3.c) Los rendimientos del trabajo:1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.3.º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.



exemple la cessió de drets d'autor, que depèn de l'article 13.f.3.LIRNR i que es consideren com a canons.

En LIRNR, a diferència del caràcter més o menys unitari de LIRPF, s'observa una atomització dels rendiments del treball, ja que s'estableixen punts de connexió en funció del tipus de rendiment del treball de què es tracta. Tot i que comporti algunes diferències, aquesta classificació s'assembla més a la del MCOCDE<sup>355</sup>.

La particularitat de la normativa espanyola de l'IRNR és que, des de 1999, aquest impost sorgeix de manera independent als altres impostos IRPF i IS, fet que permet configurar de forma unitària, i al marge dels altres tributs, la tributació dels no residents. Tanmateix, aquesta autonomia és relativa, si tenim en compte les freqüents remissions a la regulació establerta per l'IRPF i l'IS<sup>356</sup>.

Pel que fa a la imposició dels rendiments del treball obtinguts per persones físiques, quan un CDI prevegi un dret d'imposició a l'Estat de la font (és a dir l'Estat de no-residència), s'atorga un dret exclusiu sense cap limitació. Per conseqüència, s'haurà de veure en quina mesura la renda és imposable o exempta en l'Estat de la font, perquè aquest fet generarà que l'Estat de residència hagi d'aplicar o no una regla d'eliminació<sup>357</sup>.

La classificació de les rendes segons l'IRPF distingeix 2 grups distints i no té gaire correspondència amb el Model MC OCDE. La tipologia segons l'IRNR és molt més detallada i es situa en la mateixa línia que el Model MC OCDE.

L'IRPF distingeix dos grups de rendiments que són, d'una banda i d'acord amb l'article 17.1 LIRPF, els rendiments del treball per naturalesa, i d'altre banda, d'acord amb l'article 17.2.LIRPF, els rendiments del treball per expressa decisió legal.

Els rendiments del primer grup s'obtenen com a conseqüència d'una relació laboral, identificada pels criteris de dependència i alienitat, i en particular doncs un lligam de subordinació idèntica a la noció francesa del treball per compte aliè, tal i com l'hem vist al capítol 1. Aquestes rendes seran compatibles amb la noció del CDI hispanofrancès tot i que disposi de més compartiments. En canvi, els rendiments del segon grup no

---

<sup>355</sup> VEGA, F., 2015, *op.cit.* p.806.

<sup>356</sup> VAZQUEZ, MIGUEL.: *Fiscalidad de no residentes*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2017, p. 25.

<sup>357</sup> DGT, consulta 0802-00, de 7/04/2000.

necessiten cap lligam de subordinació, són de naturalesa molt variada i no corresponen a la classificació del CDI que serà més estricta i només inclourà les rendes lligades a una relació de subordinació.

En efecte, en el MC OCDE, la noció de treball per compte aliè està continguda en l'apartat 8.2. dels Comentaris a l'article 15. En aquest article, es precisa que si en els Estats la qualificació d'un treball per compte aliè no necessita de manera obligatòria l'existència d'un contracte, s'haurà de mesurar l'existència o no d'un lligam de subordinació entre l'ocupador i l'empleat, és a dir una relació de treball dependent al sentit formal<sup>358</sup>.

L'IRNR fa una tipologia dels rendiments bastant similar a la definició en el conveni bilateral MC OCDE. En efecte, els rendiments del treball en l'article 13.c.LIRNR<sup>359</sup> estan diferenciats dels rendiments d'activitats econòmiques i també d'altres grups de rendes com les pensions, les retribucions d'administrador, els rendiments del capital mobiliari, les rendes immobiliàries i els guanys patrimonials.

La normativa interna no disposa d'un concepte propi als rendiments del treball. En efecte, l'article 13.3.LIRNR precisa que el concepte coincideixi en principi amb el previst a la normativa de l'IRPF (art.17). Tanmateix, podem veure algunes situacions particulars que no coincideixen, com és el cas de les rendes provinents de la cessió de drets d'autor quan no s'obté en el marc d'una activitat empresarial i que es consideren com a rendiments del treball segons la normativa IRPF i com a cànons en l'art. 13.1.f.3.IRNR.

En el marc del rendiments del treball, l'IRNR utilitza un únic punt de connexió que és el criteri de la localització, d'acord amb l'art.13.1.c.1, per a totes les rendes de l'art.17. LIRPF. Aquest precepte és similar al previst a l'article 15 MC OCDE, quan precisa que els rendiments són de font espanyola si l'activitat té lloc al territori i, d'acord amb el Model, es necessita un desplaçament efectiu de la persona al territori.

---

<sup>358</sup> En cas de conflicte entre les qualificacions sobre la renda obtinguda, els Comentaris del MC OCDE precisen que pertany a l'Estat de la font de determinar en la seva normativa interna si els serveis realitzats per una persona depenen d'un treball per compte aliè o d'un treball per compte propi.

<sup>359</sup> Els rendiments del treball comprenen: 1) els que deriven, directament o indirectament, d'una activitat personal desenvolupada en territori espanyol; 2) les retribucions públiques satisfetes per l'Administració espanyola; i 3) les remuneracions satisfetes per persones físiques que realitzin activitats econòmiques, en l'exercici de les seves activitats, o entitats residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en aquest per raó d'una ocupació exercida a bord d'un vaixell o aeronau en trànsit internacional. El que disposen els paràgrafs 2n i 3r no és aplicable quan el treball es presti íntegrament a l'estranger i els rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger.

Tanmateix, la Llei LIRNR encara contempla el criteri del pagador, seguint allò que es preveu en l'article 15.2.MC OCDE quan afirma que la renda seria de font espanyola si el pagament s'efectua per una empresa resident o un establiment permanent al territori. En aquest marc, el punt de connexió és molt ample i va ser molt criticat per la doctrina.

La DGT, en la consulta 0350/04, va analitzar si una empresa havia de practicar retencions als empleats als efectes de l'IRNR en la situació següent: l'empresa espanyola contracta treballadors no residents a Espanya, els desplaça a l'estranger per realitzar íntegrament el treball en filials seves, i aquests treballadors adquireixen la residència en aquest territori de desplaçament.

En aquesta consulta, la DGT recorda que la Llei 41/1998, de 9 de desembre, de l'IRNR, es va modificar per la Llei 46/2002, de 18 de desembre, de reforma del IRPF i modificació de les lleis sobre l'IS i l'IRNR, amb efecte des de 01/01/2003 (BOE de 19/12/2002), i que el tractament fiscal de les rendes és diferent a partir d'aquesta data.

Abans de la modificació de la Llei, el criteri del pagador era aplicable segons la DGT. L'article 12.3.d establia la no consideració de rendes obtingudes a Espanya per als rendiments del treball obtinguts íntegrament a l'estranger següents: "els rendiments del treball, quan el treball es presti íntegrament a l'estranger i els rendiments estiguin subjectes a un impost de naturalesa personal a l'estranger ". També la Llei preveia que si a algun dels empleats desplaçats a aquests països no li era aplicable allò que disposa l'article, per no complir amb els requisits que s'estableixen en el mateix, els rendiments del treball que aboni l'entitat espanyola com ocupadora estarien sotmesos a tributació per l'IRNR, llevat que els empleats desplaçats a l'estranger prestessin els seus serveis a les empreses filials a través d'un establiment permanent que la matriu tingués a l'estranger. En aquest cas, els rendiments que percebessin podrien no estar subjectes a l'IRNR, en aplicació del que disposa l'article 12.3 .c), que establia que no es consideraven rendes obtingudes a Espanya.

Com que aquest punt de connexió del pagador era molt controvertit per la doctrina a l'inici de la Llei, va ser suprimit en la nova versió i només s'aplica des de llavors a les rendes de les remuneracions públiques (article 13.1.c.2.). Aquesta darrera circumstància es justifica pel fet que el Model, en aquests casos, permet a l'Estat de la font gravar aquestes rendes utilitzant el mateix criteri ( art.15.3 i 19.1 MC OCDE).

L'article 13.1.c.3, finalment, també es correspon amb l'article 15.3.MC OCDE pel que fa a les remuneracions per raó d'un treball exercit a bord d'un buc o aeronau en el tràfic internacional segons l'article 13.1.c.3 <sup>360</sup>.

Actualment, com que hi ha un CDI entre els dos Estats, el criteri interpretatiu en l'ordenament intern sobre aquests rendiments, ja no és aplicable, tot i que ho siguin els principis que conté, tret que el conveni mateix remeti a la normativa interna per a delimitar quins conceptes s'inclouen en un tipus de renda determinat.

### 3.2.3. Les rendes exemptes

D'acord amb la normativa de l'IRNR, es preveuen alguns supòsits d'exempcions de les rendes obtingudes pels no resident en l'article 14.LIRNR.

En primer lloc, es destaca que estan exemptes totes les rendes que igualment ho estiguin segons la normativa de l'IRPF, article 7, llevat els dividends i participacions en beneficis de l'apartat 7 LIRPF. Aquest grup inclou rendiments del treball, rendiments d'activitats econòmiques o guanys patrimonials.

En l'àmbit de les rendes obtingudes durant la relació laboral, estan exemptes les indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador en la quantia legal (apartat e), les pensions per incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa pagades per la Seguretat social o per mutualitats de previsió social que actuen com alternatives (apartat f), com també les prestacions per desocupació reconegudes per la respectiva entitat gestora quan es percebin en la modalitat de pagament únic amb el límit de 12.020,24 euros (apartat n).

En aquest tema, existeixen moltes divergències amb la normativa francesa. Per exemple, a França les indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador només beneficien d'una exempció parcial, d'acord amb l'article 80.duodécies.CGI, equivalent a l'import més elevat entre, d'una banda, la indemnització prevista pel conveni col·lectiu, o bé la meitat de la indemnització percebuda o dues vegades l'import del rendiment anual brut percebut pel treballador l'any passat. Les pensions per incapacitat temporal o definitiva, per altra banda, constitueixen un rendiment imposable a França. Es tracta de les pensions del règim general de la Seguretat social i dels règims

---

<sup>360</sup> VEGA, F., 2015, *óp cit.* p.807.

complementaris obligatoris, llevat d'algunes excepcions, d'acord amb l'article 81.CGI. Finalment, les prestacions per desocupació, parcial o total, també constitueixen un rendiment imposable.

A la normativa de l'IRPF, d'acord amb l'article 7.j.LIRPF, també s'inclou una exempció de les beques públiques (o concedides per entitats sense ànim de lucre) percebudes per cursar estudis a Espanya o a l'estranger o per a la recerca, atorgades tant per als treballadors del sector públic que per al personal docent investigador de les universitats.

#### 3.2.4. Quantificació de la base imposable

A Espanya, tractant-se de rendiments obtinguts des de l'1 de gener de 2010, per a la determinació de la base imposable, els contribuents residents en un altre Estat membre de la UE, o a Islàndia i Noruega, en relació amb rendiments obtinguts des de l'1 de gener del 2015, podran deduir les despeses previstes en la Llei del IRPF, sempre que acreditin que estan relacionats directament amb els rendiments obtinguts a Espanya i que tenen un vincle econòmic directe i indissociable amb l'activitat realitzada a Espanya<sup>361</sup>.

Pel que fa, doncs, al règim tributari aplicable als rendiments regulars, la situació sembla clara, fet que no és el mateix pel que fa a la deducció per rendiments irregulars.

En una consulta del 2013<sup>362</sup>, la DGT va analitzar el cas d'un contribuent, no resident a Espanya i en situació de jubilació, titular, amb la seva dona, de diversos plans de pensions espanyols i que volia saber si es podia aplicar la deducció al capital obtingut. En efecte, aquest contribuent prèviament resident a Espanya, va ser desplaçat per la seva empresa espanyola a Itàlia, per motius de treball, on hi va residir amb la seva dona de 2004 a 2008. Durant els anys 2005 a 2007 es van seguir realitzant aportacions als referits plans de pensions i el 2011, va percebre en forma de capital, la totalitat dels drets econòmics d'aquests plans de pensions. Les prestacions percebudes pels beneficiaris de plans de pensions són rendiments del treball, d'acord amb l'article 17.2.LIRPF.

En aquesta consulta, la DGT constata que el desplaçament dels treballadors és molt freqüent en l'àmbit de les empreses internacionals i que les condicions de treball ofertes

---

<sup>361</sup> <http://www.agenciatributaria.es> (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>362</sup> DGT, consulta vinculant V1969-13, de 11/06/2013.

i en particular quant a les pensions és fonamental. Precisa que sovint les persones que es desplacen a l'estranger desitgen continuar cotitzant per un règim de pensions (incloent un règim de pensions de seguretat social que proporcioni prestacions de jubilació) del seu país d'origen durant la seva estada a l'estranger. Això es deu al fet que el canvi d'un règim a un altre pot comportar una pèrdua de drets i avantatges, i al fet que l'afiliació a règims de pensions diferents en diferents països pot plantejar nombroses dificultats pràctiques.

Pel que fa, doncs, al règim tributari aplicable a les contribucions a plans de pensions efectuades per treballadors mòbils, la situació no és clara.

En efecte, abans de començar d'iniciar el seu contracte a l'estranger, aquestes persones tenen normalment dret a una desgravació per les contribucions a un pla de pensions realitzades per o per a elles al país d'origen. Aquesta deducció es pot mantenir si la persona és resident, perquè les contribucions a un pla de pensions d'aquest país seran normalment desgravables en el mateix.

Freqüentment, però, les contribucions pagades al país d'origen per una persona física que es desplaça a un altre país no tindran dret a desgravació tributària d'acord amb la legislació interna del país d'origen, ni tampoc d'acord amb la del país receptor. En aquest cas pot ser car, si no prohibitiu, mantenir la pertinença a un pla de pensions al país d'origen durant la destinació o tasca derivada del contracte a l'estranger.

Finalment la DGT conclou que els Estats membres han de preveure i incloure un solució en els convenis bilaterals, per permetre la desgravació de les contribucions a plans de pensions per o per a persones que es desplacen des del seu país d'origen.

### 3.2.5 Els tipus aplicables

A Espanya, els rendiments del treball obtinguts per no residents tributen, amb caràcter general, aplicat el tipus de gravamen de 19%, en funció de l'any de meritació, sobre la quantia íntegra meritada, sense que, a aquests efectes, pugui deduir-se cap despesa.

No obstant això, tractant-se de rendiments obtinguts des de l'1 de gener de 2010, per a la determinació de la base imposable, els contribuents residents en altre Estat membre de la UE, o a Islàndia i Noruega, en relació amb rendiments obtinguts des de l'1 de gener

del 2015, podran deduir les despeses previstes en la Llei del IRPF, sempre que acreditin que estan relacionats directament amb els rendiments obtinguts a Espanya i que tenen un vincle econòmic directe i indissociable amb l'activitat realitzada a Espanya<sup>363</sup>.

### 3.2.6. Particularitat del gravamen de les pensions

Als efectes de l'IRNR, es consideren obtingudes a Espanya les pensions i altres prestacions similars quan deriven d'una feina prestada al territori espanyol o quan la satisfà una persona o entitat no resident en territori espanyol o un establiment permanent a Espanya, d'acord amb l'article 13.d.LIRNR.

Amb caràcter general, les rendes obtingudes en concepte de pensions tributen com a rendiments del treball.

Més específicament, l'article 13.1.d.TRLIRN preveu que les pensions es consideren obtingudes a Espanya quan deriven d'una ocupació prestada en Espanya o quan es satisfan per una persona o entitat resident en Espanya o per un EP situat en Espanya. També l'article afegeix que es consideren pensions les remuneracions satisfetes per raó d'una ocupació anterior, amb independència que es percebin pel mateix treballador o per una altra persona.

Per tant, la normativa interna a Espanya subjecta a gravamen no sols les pensions corresponent a treballs desenvolupats a Espanya, sinó també les pagades per persones o entitats residents encara que no estiguin vinculades amb treballs o activitats desenvolupades a Espanya<sup>364</sup>.

Aquest darrer criteri pot generar una doble imposició respecte les pensions pagades des d'Espanya en relació amb treballs no realitzats en el país.

A Espanya, el concepte de pensió de LIRNR no s'aparta gaire del que utilitza l'OCDE, ja que compren la remuneració per a un treball anterior i, a més, no sembla que la forma de pagament única o periòdica sigui important. Però existeixen diferències importants en la definició de "prestacions similars". En efecte, la normativa inclou els pagaments

---

<sup>363</sup> <http://www.agenciatributaria.es>. (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>364</sup> A França, la regla difereix, ja que només compta que el deutor sigui resident o establert en l'Estat, sense cap referència a la localització de les activitats prèvies.

realitzats per a Seguretat social i també per altres entitats que la substitueixen en concepte de jubilació a treballadors autònoms, d'acord amb l'article 16.2.a.f TRLIRNR, i per tant es diferencia del CDI, que no inclou els treballadors per compte propi.

En la normativa interna, també es considera les prestacions per malaltia o accident, o també les pensions compensatòries entre cònjuges o les anualitats per aliments, que no estan incloses en el CDI.

Per tant, sempre serà important comprovar si la renda és una pensió o un altre tipus de renda en el CDI. A més, s'ha de verificar la regla impositiva, perquè algunes rendes estan exemptes a Espanya, com les pensions a favor de persones amb lesions o mutilacions.

Si la pensió d'un no resident tributa a Espanya, la renda es grava segons una escala progressiva amb quatre trams. Aquest model és progressiu i el no resident no podrà tenir en compte les seves circumstàncies personals, és a dir, no podrà deduir cap mínim o aplicar les reduccions o deduccions previstes per als residents.

La normativa interna també inclou la doctrina Schumaker a l'article 46.TRLIRNR, que estipula que si la pensió representa més de 75% de les rendes mundials del no resident, aquest subjecte podrà optar tributar com un resident a Espanya.

Els rendiments del capital mobiliari, per la seva banda, es divideixen en diferents categories per definir si es considera o no obtinguts a Espanya: els dividendes i altres rendiments derivats de la participació en fons propis, els interessos i altres rendiments obtinguts per a la cessió a tercers de capitals propis, i els canons o regalies i altres rendiments del capital mobiliari.

En el marc dels productes de previsió social o de les pensions individuals, els rendiments entren en la segona categoria dels interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis.

Segons l'IRNR, la territorialitat d'aquests rendiments depèn de dos criteris i es consideren obtinguts a Espanya si els rendiments estan abonats per residents o per establiments permanents a Espanya, o quan aquests retribueixen prestacions de capital utilitzades en territori espanyol.



#### 4. LA NORMATIVA FISCAL A FRANÇA

En tots els ordenaments tributaris contemporanis, l'impost sobre la renda és el pilar més significatiu del sistema tributari.

A França, només existeix una normativa en matèria d'impost sobre la renda, l' *impôt sur le revenu des personnes physiques* (IRPP), que s'aplica tant als subjectes passius residents de l'Estat com també als no residents, amb només algunes particularitats a l'hora de definir l'*impôt des non domiciliés fiscalement*.

Els criteris de subjecció a l'impost, com a Espanya, responen a dos tipus d'obligacions diferents segons la seva residència fiscal: l'obligació personal i l'obligació real de contribuir. D'una part, l'obligació personal de contribuir obliga el contribuent o subjecte passiu de l'impost que té la seva residència fiscal a una tributació de la renda, capital o altres béns i drets amb caràcter mundial, amb independència d'on s'hagin obtingut o d'on estiguin situats o del domicili o residència de l'entitat pagadora; i d'altra part, l'obligació real de contribuir obliga el contribuent o subjecte passiu de l'impost que no té la seva residència fiscal en el territori a una tributació de renda, capital o altres béns i drets amb caràcter parcial. En efecte, només tributarà a l'Estat de no-residència per les rendes, capitals, béns o drets adquirits o obtinguts en aquest territori. En les dues normatives internes pròpies a cadascun dels dos Estats, Espanya i França, doncs, el concepte de residència fiscal serà el criteri determinant per definir el tipus d'obligació de contribuir.

A França, tota la normativa fiscal es troba en el *Code Général des Impôts*, d'ara endavant *CGI*, a França. En un primer temps, existia un codi per cada tipus d'impost, però la totalitat d'ells es va agrupar en el CGI a partir del Decret 50-478, de 6 abril de 1950, *portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et le mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 09 décembre 1948 et des lois subséquentes*.

## 4.1. L'IRPP

### 4.1.1. Aspectes bàsics

#### a. Contribuent i residència fiscal

El concepte de residència fiscal i de no resident és important en matèria tributària. De fet, si les persones amb residència fiscal a França tenen un impost sobre tots els seus ingressos, sigui quina sigui la seva font i, fins i tot si provenen de l'estranger, els no residents només tributen sobre la renda obtinguda de fonts franceses.

A França, la normativa interna determina la residència fiscal d'acord amb els criteris alternatius descrits en l'article 4B.CGI i tenint en compte que n'hi ha prou amb que un dels criteris es compleixi.

Per tant, es consideren domiciliades a França a efectes fiscals:

- Segons criteris personals, les persones que tenen la seva llar o el seu lloc de residència al territori francès.
- Segons criteris professionals, els que exerceixin una activitat professional, assalariada o no, tret que estableixin que aquesta activitat s'exerceix a França de forma auxiliar.
- Segons criteris econòmics, són residents els que tenen el centre dels seus interessos econòmics a França.

Com a Espanya, també tindran la residència fiscal a França els agents estatals que exerceixin les seves funcions o són responsables d'una missió en un país estranger i que no estan subjectes a aquest país per un impost personal sobre tots el seus ingressos.

Igualment com a Espanya, les implicacions d'aquesta definició es veuen mitigades pel funcionament de les convencions fiscals internacionals destinades a evitar la doble imposició, perquè la norma de dret internacional sempre preval sobre el dret intern, segons l'article 55 de la Constitució del 4 d'octubre de 1958 i la jerarquia dels estàndards.

Els criteris personals de residència fiscal són la presència de la llar a França o el seu lloc de residència al territori francès.

D'una banda, la llar significa el lloc on viuen les persones interessades amb normalitat, és a dir, el lloc de la residència habitual, sempre que aquesta residència a França tingui un caràcter permanent.

D'acord amb una sentència del Consell d'Estat<sup>365</sup>, aquesta residència continua sent la llar del contribuent fins i tot si aquest subjecte es veu obligat, per necessitats de la seva professió, a romandre en un altre lloc temporalment o durant la major part de l'any, ja que, normalment, la família continua vivint allà i tots els seus membres s'hi reuneixen. Així, es considera que els treballadors temporalment enviats a l'estranger per la seva empresa es troben domiciliats a França, a efectes fiscals, si hi han deixat la seva família.

D'altra banda, la condició de residència principal es compleix quan els contribuents són personal i realment presents, sobretot a França, siguin quines siguin el lloc i les condicions de residència de la seva família i sense que tingui cap importància el mode de residència, és a dir, si romanen en un hotel<sup>366</sup> o en un habitatge a lliure disposició.

Els criteris professionals de residència, en segon lloc, són l'exercici d'una activitat professional, assalariada o no, tret que es pugui establir que aquesta activitat s'exerceix a França de forma auxiliar. Per a un treballador per compte aliè, la residència depèn del lloc on exerceix efectivament i regularment la seva activitat professional. Quan el contribuent exerceix diverses professions o la mateixa professió a diversos països simultàniament, es considera que la persona interessada es troba domiciliada a França si exerceix en aquest territori la seva activitat principal.

L'activitat principal es defineix com aquella en la qual el contribuent passa el temps més efectiu, encara que no generi la part principal dels seus ingressos. En cas que no es pugui aplicar aquest criteri, s'ha de considerar que l'activitat principal és la que proporciona a la persona afectada, directa o indirectament, la major part dels seus "ingressos mundials".

---

<sup>365</sup> Conseil d'Etat. arrêt du 23 d'avril de 1958, núm. 37792.

<sup>366</sup> Conseil d'Etat. arrêt du 17 juin 1946, n° 59353 ; arrêt du 5 juillet 1961, n° 37182.

Els criteris econòmics de residència, finalment, són tenir el centre dels seus interessos econòmics a França. En el cas de múltiples activitats o fonts d'ingressos, el Consell d'Estat francès<sup>367</sup> considera que el centre d'interès del contribuïent es troba al país en el qual l'interessat obté la major part dels seus ingressos.

#### b. Període impositiu

A França, com a regla general, el període impositiu correspon a l'any natural d'acord amb l'article 12.CGI, però, a diferència d'Espanya, es pot interrompre i dividir en cas de canvi de residència fiscal.

D'acord amb l'article 166.CGI, el contribuïent que estableix la seva residència a França només es gravat per les seves rendes mundials des de la data d'adquisició de la seva residència. Per al període anterior, ja podia ser gravat a França si hi tenia en el seu territori una o més habitacions (article 164.C.CGI), o en qualitat de beneficiari de rendes de font francesa (segons l'article 164B.CGI) o en qualitat de "non-resident Schumacker" (sentència C-279-93 del TJUE)<sup>368</sup>.

A l'inrevés, la persona que estableix la seva residència fiscal fora de França durant l'any natural només serà gravat per les seves rendes mundials abans del canvi de situació. La base d'imposició haurà d'incloure les rendes obtingudes abans de la sortida, les rendes que el contribuïent ha adquirit sense tenir-ne la disponibilitat abans de la sortida i també les rendes des que el gravamen es va diferir. En aquesta tributació es tindrà en compte, per exemple, la part de les indemnitzacions de jubilació des que el gravamen es va diferir, d'acord amb l'article 163A.CGI<sup>369</sup>, que permet el diferiment d'alguns ingressos excepcionals<sup>370</sup>.

En aquest tema, ja hem indicat que Espanya no preveu que es pugui tallar el període impositiu que computa, com a França, com a any natural, amb una excepció. En cas de conflicte de doble residència, els Estats han de resoldre la situació d'acord amb l'article 4 del CDI o per un procediment amistos d'acord amb l'article 25 del CDI.

---

<sup>367</sup> Conseil d'Etat. arrêt du 27 janvier 1971, n° 74995.

<sup>368</sup> BOFIP. BOI-IR-DOMIC-20-20140625 publicat el 25.06.2014. apartat 20.

<sup>369</sup> BOFIP. BOI-IR-DOMIC-20-201440625. apartat 90.

<sup>370</sup> L'article 163-0-A del CGI preveu que, quan en qualsevol any, un contribuïent realitza ingressos que, per la seva naturalesa, no és probable que es recaptin anualment, i que el seu import superi la mitjana dels ingressos nets imposables sobre la renda durant els últims tres anys, el contribuïent pugui sol·licitar que es calculi l'impost corresponent afegint una quarta part de la renda excepcional neta al total de la base imposable i multiplicant per quatre la contribució addicional obtinguda.

### c. Unitat familiar i impacte del matrimoni sobre la noció de residència fiscal

En l'IRPP, i d'acord amb l'article 6.CGI, el subjecte passiu és la unitat familiar (*foyer fiscal*) i tots els seus membres tributen conjuntament i acumuladament per a totes les seves rendes. Els cònjuges o membres d'un PACS apliquen un gravamen individual distint només en casos particulars de separació de béns i de no-habitatge en comú, d'acord amb l'article 6.4 CGI.

En el sistema de declaració conjunta, l'Estat reconeix l'elecció de la parella per viure amb la família i compartir els recursos i grava en conseqüència. En el sistema de tributació separada, l'Estat només coneix les persones i no té en compte la solidaritat familiar. Durant els darrers vint anys, la tendència general als països de la Unió Europea ha estat cap a l'abandonament del sistema fiscal de tributació conjunta de la unitat familiar i l'adopció d'un sistema tributari separat<sup>371</sup>. Els països que ofereixen als contribuents la possibilitat de triar entre tributació separada i tributació conjunta només són Alemanya, Irlanda i Espanya.

A efectes de l'IRPP, la unitat familiar es compon de les persones casades i parelles vinculades per un pacte de solidaritat civil (PACS), definit a l'article 515-1 del codi civil francès, els seus fills i les persones que es consideren dependents d'ells en el sentit de l'article 196 del CGI i l'article 196 A bis del CGI.

L'import de l'impost es calcula aplicant la regla del quocient familiar: és la renda mitjana dels cònjuges la que determina el seu nivell d'imposició, esborrant qualsevol desigualtat en la distribució dels ingressos dins la parella. Aquest sistema es va introduir el 1945 i comporta el següent principi d'igualtat: una parella ha de tributar sense que el fet de ser dos li procuri avantatges o desavantatges en comparació de la tributació d'una sola persona amb la meitat dels ingressos.

Però altres mecanismes diferents del quocient familiar també entren en consideració i poden generar conseqüències variables.

Algunes característiques de l'impost sobre la renda augmenten el benefici d'una tributació comuna en cas de rendes diferents. És el cas de les bonificacions aplicades a

---

<sup>371</sup> Sénat français. La prise en compte des charges de famille dans le calcul de l'impôt (data de consulta 10/09/2021) a <http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-48353.html> (consultat per última vegada el 23/06/2021).

determinats tipus d'ingressos, el límit del qual es duplica per a una parella<sup>372</sup>, o també els sostres de determinats crèdits o reduccions d'impostos, que també es dupliquen a les declaracions comunes de les parelles.

Igualment, en el cas de la imposició conjunta, les reduccions d'impostos es poden exercir més sovint al màxim<sup>373</sup>.

Per contra, certs dispositius afavoreixen les parelles amb tributació individual.

És el cas per exemple de la prima d'ocupació que, com es calcula individualment, no hauria de tenir cap impacte, sigui una imposició comuna o separada. El problema és que la mateixa està condicionada a un límit de recursos i que es pren en compte el conjunt de la declaració i això penalitza la tributació conjunta quan hi ha una persona amb ingressos elevats.

A més, després de l'aplicació del barem fiscal, també existeix a França un dispositiu especial anomenat el descompte, que redueix l'import de l'impost quan aquest és baix. Com que aquest dispositiu es pot aplicar dues vegades en cas de tributació separada, la majoria de les vegades això fa que aquesta declaració separada sigui més atractiva.

Pel que fa a l'impacte del matrimoni sobre la noció de residència fiscal, es nota com a França la situació és diferent que a Espanya, ja que la condició de resident fiscal es determina per membre de la llar<sup>374</sup>. Per tant, en una parella mixta, un membre es pot considerar com a resident fiscal i l'altre com a no resident.

#### 4.1.2. Components i classificació de les rendes d'un treballador

---

<sup>372</sup> Per exemple, si una persona obté uns ingressos d'assegurança de vida de 6.000 euros el 2010, es gravarà la part que superi el límit de 4.600 euros. D'altra banda, si declara els seus ingressos amb algú que no tingui assegurança de vida, es beneficiarà del sostre doblat fins als 9.200 euros i aquest ingrés no s'imposarà en absolut. Per tant, l'impost annex li permet accedir a una reducció més gran.

<sup>373</sup> Per exemple, si una persona amb una renda imposable de 10.000€ i un impost inicial de 227€ pot beneficiar d'una reducció de 300€, el seu impost individual es reduirà a 0 i una part de la reducció és inútil. Amb una parella en la mateixa situació, però sense reducció, l'impost serà de 227€ (+ 0) en cas de tributació separada, perquè que en cas de tributació conjunta es poden exercir tota la reducció de 300€ sobre l'impost calculat inicialment a partir de 454€, per reduir-lo a 154€.

<sup>374</sup> Service Public. Le non-résident fiscal ( darrera consulta al 10 de setembre de 2021).  
<https://www.impots.gouv.fr/portail/non-resident-de-france-non-residents-france>.

La renda imposable en l'impost francès està constituïda pel total de les rendes de diferents categories, entre les quals es distingeix la categoria "sous, salaris, indemnitzacions, emoluments, pensions i rendes vitalícies", regulada per l'article 79.CGI, i que també integra les pensions de jubilació proporcionades en forma de capital"<sup>375</sup>.

Aquesta categoria de rendes no és homogènia i es compon de dos grups de rendes diferenciades: d'una banda, els sous i salaris, i d'altra, les pensions i rendes vitalícies.

Tant a França com a Espanya, les pensions es graven en la categoria dels rendiments del treball. El fet d'incloure les pensions en forma de capital es justifica en particular pel fet que s'han pogut deduir les cotitzacions socials de la renda imposable durant el període de constitució dels drets de pensió. Tanmateix, en cas que les deduccions no haguessin pogut deduir en l'Estat implicat, l'Estat francès també ha previst una possible exempció del capital, d'acord amb l'article 120, 6° bis du CGI .

a. Els rendiments del treball obtingut durant de la relació laboral

Per definir més en detall la noció de sous i salaris i analitzar el seu encaix en l'article 15 o 19.1.CDI, la normativa francesa precisa que "en general, els sous i salaris es defineixen com les quantitats rebudes, en el marc de la seva activitat professional, per les persones en situació de subordinació amb un ocupador"<sup>376</sup>.

L'aplicació d'aquesta regla planteja moltes dificultats pràctiques, que van lligades a la naturalesa de l'activitat exercida i al caràcter imposable o no de les quantitats percebudes.

L'Administració fiscal a elaborat un llistat d'activitats o de categories de beneficiaris de rendes específiques que es consideraran com a sous i salaris. Ara bé, la qüestió que queda plantejada és saber com aquestes rendes es consideren a l'hora d'aplicar el CDI.

En primer lloc, pel que fa a la naturalesa de les activitats exercides, els treballadors per compte aliè tenen un lligam de subordinació amb un ocupador<sup>377</sup>, i això es correspon amb allò que estipulen els articles 15 o 19.1 CDI. Tanmateix, altres situacions poden ser

---

<sup>375</sup> BOFIP. BOI-RSA-20120912.

<sup>376</sup> BOFIP. BOI-RSA-CHAMP.2012.

<sup>377</sup> BOFIP. BOI-RSA-CHAMP-10-10.2012.

més conflictives, perquè hi ha una divergència de qualificació de la renda entre els dos Estats, com, per exemple, per als drets d'autor percebuts per tercers, que figuren en la categoria dels sous i salaris a França d'acord amb l'article art. 93-1 quater del CGI i que estan classificats en l'article 12.CDI com a cànons a l'àmbit internacional.<sup>378</sup>

En segon lloc, la categoria dels sous i salaris inclou les rendes atribuïdes a persones que es beneficien d'un estatut particular. L'Administració fiscal enumera un llistat de persones on es recullen els aprenents, els artistes de espectacles, els gerents dipositaris que exploten en nom d'un tercer, els periodistes, els models, el personal de les empreses de treball temporal, els alumnes en pràctiques de formació continuada, els representants<sup>379</sup>, els assistents materns o familiars i el personal de neteja. En aquest tema, la classificació de les rendes com a sous i salaris segons alguns estatuts particulars no es correspon amb la classificació prevista en els articles dels treballadors depenents dels articles 15 o 19.1.CDI. En l'aplicació del CDI, la classificació de la renda pertany a l'Estat de l'activitat i la seva normativa interna no forçosament tindrà correspondència en l'altre Estat.

En tercer lloc, també l'Administració francesa afegeix a la categoria dels sous i salaris alguns ingressos que es consideren com a salaris en el CGI<sup>380</sup>. D'acord amb l'article 80 CGI, també entren en aquesta categoria els treballadors a domicili (art.80.1 CGI), els gerents no assalariats de les sucursals d'empreses alimentàries minoristes o cooperatives de consum ( art.80.2.CGI) i alguns dirigents d'associacions sense ànim de lucre (art.80.3.CGI).

Finalment, l'Administració fiscal també inclou en aquesta categoria algunes rendes diverses que es determinen d'acord amb les normes aplicables als sous i salaris segons la llei, tot i que només es refereixen al mètode de determinació de la base imposable<sup>381</sup>. En aquest àmbit, s'inclouen les quantitats percebudes per la bonificació als rendiments d'una empresa agrícola per part dels socis (art.77 A.CGI); en determinades condicions, els beneficis derivats de l'exercici de la seva activitat pels agents d'assegurances generals i els seus subagents (article 93-1 ter.CGI); els drets d'autor percebuts pels autors dels treballs de la ment (art. 93-1 quater.CGI); i, en determinades condicions, les quotes pagades a un investigador, funcionari civil, per una empresa en el marc d'un

---

<sup>378</sup> CEBALLOS DELGADO, J.M.: *Estudio comparativo del concepto de regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición y su alcance en materia de propiedad intelectual*. EDE. 2011.

<sup>379</sup> BOFIP. BOI-RSA-CHAMP-10-20.2012.

<sup>380</sup> BOFIP. BOI-RSA-CHAMP-10-40.2012.

<sup>381</sup> BOFIP. BOI-RSA-CHAMP-10-50.2012



acord de competència científica previst a l'article L413-8 del Codi de recerca. Segons la nostra opinió, en algunes d'aquestes situacions no apareix clarament la noció de subordinació del treball dependent propi prevista als articles 15 o 19.1.CDI, tot i que aquestes fan part de la rúbrica "sous i salaris" en la normativa francesa, la qual cosa pot generar una interpretació diferent a l'hora d'aplicar el CDI.

Per últim, cal posar de relleu que l'Administració fiscal precisa que, pel que fa als gerents de societats, només es consideraran treballadors per compte aliè si es troben en estat de subordinació davant el seu ocupador i aquesta situació, per regla general, només es pot avaluar a la llum del contracte i les circumstàncies fàctiques<sup>382</sup>. Tanmateix, les rendes obtingudes per gerents no assalariats que corresponen a l'article L7322- 2 du Code du travail sí que es consideren com a sous i salaris, segons el que preveu l'apartat 80.2.CGI. Es tractarà aquí dels gerents de sucursals d'empreses alimentàries minoristes o cooperatives de consum.

Una categoria de treballadors presenta una especificitat que ens sembla convenient comentar: els gerents depenents de l'article 62 CGI<sup>383</sup>. Com ja hem indicat, alguns gerents tenen un estatut particular a França, perquè no tenen la qualitat de treballador per compte aliè. Més en detall, es tracta dels gerents majoritaris de la SARL (Société à Responsabilité Limitée), els gerents majoritaris de les explotacions agrícoles EARL (Entreprise Agricole à Responsabilité Limitée), els empresaris individuals d'EIRL (Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée), els gerents socis comanditats de les SCA (Societats en Commandite par Actions), els socis de les SNC ( Société en Nom Collectif), els socis de les EURL (Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée), els socis de les EARL, els socis comanditats de les SCS (Société à Commandite Simple), els membres de les societats en participació (inclosos els gremis financers) i de les societats de fet, quan han escollit l'opció per a l'Impost sobre Societats (IS), i els socis ( gerents o no) de les societats civils de persones que, tot i no tenir cap forma o objecte comercial, han escollit l'opció per a l'IS.

A França, per exemple, els gerents socis de SARL sotmesa à l'Impost sobre la societat queden sotmesos en allò que és essencial al mateix règim fiscal, fins i tot si la tributació es divideix en dues categories d'impostos diferents: els gerents minoritaris en el capital, assimilats a treballadors assalariats, estan gravats segons la categoria dels sous i

---

<sup>382</sup> BOFIP . BOI-RSA-CHAMP-10-20.20.2014.

<sup>383</sup> BOFIP . BOI-RSA-GER-10-10-10.2012.

salaris, mentre que els gerents majoritaris s'inclouen en l'article 62 CGI, que preveu l'aplicació de les regles previstes en matèria de sous i salaris<sup>384</sup>.

La particularitat d'aquests líders que depenen de l'article 62 CGI és que són gravats segons la categoria dels sous i salaris, però queden afiliats, per al règim de protecció social, al règim dels independents RSI, la qual cosa genera modalitats de definició de la renda tributària diferents que l'aplicable als treballadors per compte aliè.

Els rendiments previstos en l'article 62 del Codi dels Impostos inclouen el conjunt dels avantatges i indemnitzacions atorgats als executius: les retribucions fixes o proporcionals, les assignacions, indemnitzacions o gratificacions atorgades per l'empresa, les prestacions en espècie (habitatge, cotxe, etc.) o en efectiu (pagament de cotitzacions socials obligatòries o voluntàries, de primes d'assegurances, etc.), les assignacions, reemborsaments o indemnitzacions per a despeses, les indemnitzacions, primes o assignacions pagades al líder quan s'acaba la feina i les indemnitzacions pagades en virtut de les prestacions complementàries (renda de substitució), les indemnitzacions temporals per a malalties o accidents de treball, així com les indemnitzacions per a malalties llargues.

Aquests gerents es consideren fiscalment domiciliats a França, segons el que preveu l'article 4B.CGI, si exerceixen el mandat social a França, és a dir, si la societat té la seva seu o lloc de direcció efectiu en aquest territori, llevat prova que l'activitat sigui accessòria<sup>385</sup>.

El problema en aquests casos és determinar si les disposicions de l'art 15 del CDI s'apliquen a aquestes rendes quan les perceben els gerents inclosos en l'art 62 CGI, és a dir, els gerents majoritaris en el capital que tenen un gran poder de decisió. La resposta a aquesta qüestió és positiva quan es tracta de situacions que afecten a França i Alemanya, tal com ho menciona expressament l'article 13.7 del CDI vigent entre aquests dos Estats<sup>386</sup>, quan precisa que l'expressió treball dependent inclou en particular les funcions de direcció o de gerència exercides en una societat sotmesa a l'impost sobre

---

<sup>384</sup> Lefebvre, F., *Mémento pratique Francis Lefebvre. Fiscal*, Ed.2020. Levallois. apartat 23.605.

<sup>385</sup> BOFIP-IR-CHAMP-10-§-180-28/07/2016.

<sup>386</sup> Article 13 (7) del CDI França Alemanya firmat a Paris el 21 de juliol de 1959, JO del 9/07/1961 : "A l'efecte del present article, el terme "treball dependent" inclou, en particular, les funcions de gestió o administració exercides en una empresa subjecta a l'impost de societats".

les societats. Altres CDI, com el vigent entre França i Bèlgica<sup>387</sup> i entre França i Portugal<sup>388</sup>, han previst un capítol específic que permet distingir aquestes rendes del capítol dedicat als sous i salaris. En la hipòtesi en la qual el conveni no conté cap disposició particular, quant als rendiments dels gerents de l'article 62.CGI, la vinculació d'aquestes rendes a la categoria convencional dels sous i salaris sembla ser la regla general defensada per la doctrina administrativa francesa<sup>389</sup>. Així passa, per exemple, amb el CDI firmat amb Botswana<sup>390</sup>.

Pel que fa al CDI entre França i Espanya, l'apartat 13 del protocol annexat al conveni estipula expressament que els rendiments atorgats a un resident d'Espanya, en la seva qualitat de soci o de gerent d'una societat francesa sotmesa a l'impost sobre els beneficis, es contenen en l'article 16.CDI. Aquest tractament de la renda del gerents de l'article 62.CGI, segons el capítol 16 del CDI, correspon a l'Informe General de la reunió de la IFA de 1982. Aquest informe posa de relleu que la majoria dels ordenaments consideren que els treballs dependents es caracteritzen essencialment perquè tenen un vincle de subordinació amb l'empleat cada vegada que l'empleat es sotmet a la seva autoritat i direcció<sup>391</sup>. En tot cas, quan el gerent és majoritari, aquest vincle de subordinació no queda clar i semblaria adient que es tracti de forma diferent que en el capítol 15 "treball dependent".

Per d'altra banda, és necessari posar de manifest que a França no hi ha cap definició legal del salari. Segons la definició del Lamy social<sup>392</sup>, el salari representa la retribució de l'activitat del treballador lligat amb un contracte de treball. S'admet que constitueix una obligació essencial de l'ocupador<sup>393</sup>. Tots els elements que constitueixen la renda de l'activitat per compte aliè són gravables, amb independència de la denominació, forma, mode de càlcul o de pagament.

---

<sup>387</sup> Conveni de no doble imposició signat a Brussel·les, el 10 de març de 1964, aprovat per la Llei 64-1324 de 26 de desembre de 1964 (JO de 15 d'agost de 1965). Aquest CDI entre França i Bèlgica preveu un apartat 9 específic als socis gerents de societats cooperatives belgues, les societats de responsabilitat limitada (SPRL) i les societats de responsabilitat limitada franceses, de manera distinta del sous i salaris (article 10).

<sup>388</sup> Conveni de no doble imposició signat a Paris, el 14 de gener de 1971, aprovat per la Llei 72-534 du 30 juin 1972 (JO de 1r de juliol de 1972), L'article 17 és específic als administradors, membres del Consell de supervisió i als socis gerents de societat.

<sup>389</sup> *Mémento pratique*. Editions Francis Lefebvre -França, apartat 82760. Ed 2020.

<sup>390</sup> BOFIP. BOI-INT-CVB-BWA-20, apartat 430.

<sup>391</sup> VEGA, *óp cit*, pp. 799-872.

<sup>392</sup> Lamy, *social*. apartat 863.

<sup>393</sup> Cass. soc., 4 juin 1957, n°4.641, Bull.civ. V, n°531, p.435.

Les gratificacions es poden distingir segons dues formes segons la jurisprudència: les voluntàries i les obligatòries.

Les gratificacions voluntàries intervenen quan l'ocupador pot decidir sobre l'oportunitat o no de pagar-les, així com també sobre el seu import. Aquestes gratificacions constitueixen una liberalitat i estan sotmeses a cotitzacions, però no entren en compte per definir el salari mínim de creixement ni per al càlcul de les vacances pagades.

Les gratificacions obligatòries, en canvi, apareixen quan resulten d'un conveni, d'un acord col·lectiu o d'un ús en l'empresa. En Dret intern, no hi ha cap regla particular que fixi una quantitat de gratificacions mínima.

Pel que fa a les propines, en algunes activitats (hoteleria, restauració, espectacles, casinos, perruqueria) poden representar la única renda del treballador o pot afegir-se a un salari fixe. Fan, doncs, part del salari imposable i es graven en el seu import real. Quan les propines estan pagades pel client en directe, sense que l'ocupador en tingui coneixement, les cotitzacions socials estan calculades sobre una base a preu fet que forma part del salari. Finalment, les propines també serveixen per al càlcul de la indemnització de vacances pagades, la d'acomiadament i al salari degut durant la malaltia<sup>394</sup>.

La retribució en espècie, per altra banda, es defineix legalment com "la utilització, consum o obtenció, per a fins particulars de béns, drets o serveis de forma gratuïta o per un preu inferior al normal de mercat, tot i que no suposi una despesa real a qui els concedeixi". Es tracta, en definitiva, del lliurament de determinats béns al treballador, per exemple, un habitatge o un vehicle, com a contrapartida a la prestació laboral que realitza. Poden ser previstes pel conveni o acord col·lectiu, pel contracte de treball o ser el resultat d'un ús en l'empresa, i constitueixen un element addicional de salari.

A França, el salari pot prendre en totalitat la forma de prestacions en espècie, amb la única condició que el seu import asseguri a l'empleat una renda mínima equivalent al SMIC. Aquesta part de salari és presa en compte per al càlcul de la indemnització compensatòria de preavis i de la indemnització d'acomiadament.

---

<sup>394</sup> Cass. 27-6-1978.

En quan a Les prestacions per malaltia, accident o maternitat s'inclouen en la categoria dels sous i salaris.

A França, les dietes per malaltia i maternitat pagades als treballadors pels organismes de Seguretat social o Mutualitat Social Agrícola també són objete de gravamen en la categoria de sous i salaris, d'acord amb l'article 80 quinquies del CGI, tot i que poden ser parcialment o totalment exemptes en cas de malaltia llarga.

Les ajudes de caràcter social i familiar s'inclouen en la categoria dels sous i salaris, tot i que estan exemptes fiscalment, segons l'article 81 del CGI. S'entenen aquí les assignacions familiars legals, d'habitació, d'adult minusvàlid, de compensació del handicap o pensió d'orfe, personalitzada d'autonomia, etc.

També les prestacions per desocupació i assimilades pertanyen a la categoria dels sous i salaris, ja que constitueixen una renda de reemplaçament imposable en la categoria dels sous i salaris, sigui totalment o parcial<sup>395</sup>.

#### b. Els rendiments del treball obtingut després de la relació laboral

A França, les pensions de jubilació obtingudes pels residents o no residents es graven com els rendiments del treball. Estan subjectes a l'escala progressiva de l'impost sobre la renda, després de la deducció de les contribucions a la seguretat social i de la part deduïble del CSG, així com també de l'aplicació de la reducció de 10% previst a l'article 158, 5-a de la CGI<sup>396</sup> i que s'aplica igualment als salaris<sup>397</sup>.

Malgrat la similitud de tractament entre residents i no residents, es nota tanmateix que aquests darrers no podran beneficiar d'alguns avantatges fiscals:

- Algunes rendes dels residents estan exemptes en funció de la capacitat contributiva de les persones: el fons de solidaritat per a la gent gran per garantir

---

<sup>395</sup> Lefebvre, F., *Mémento pratique Francis Lefebvre. Fiscal.* Ed.2020. Levallois, apartat 21670.

<sup>396</sup> Aquesta deducció és troba entre un mínim de 393 € per contribuent i un sostre de 3 850 € per unitat tributària l'any 2020.

<sup>397</sup> Els treballadors poden reduir la quota dels salaris escollint entre una reducció de 10% o un càlcul real de les despeses personals vinculades a la feina, com les despeses de desplaçament domicili-treball i les despeses per als àpats, per exemple.

uns recursos mínim "ASPA"<sup>398</sup>, o les pensions inferiors a uns límits en relació amb els recursos totals.

- Els residents grans de més de 65 anys i les persones amb discapacitat poden aplicar una deducció addicional segons l'import dels recursos, import que es pot doblar si les parelles reuneixen cadascuna les condicions.

A més de l'impost, també s'apliquen sobre les pensions les cotitzacions socials, com la CSG, CRDS i CASA, i una cotització de malaltia amb una escala de gravamen segons el quocient familiar.

A vegades, les pensions poden prendre la forma de capital, en particular si provenen de l'estranger, i també tributen en la categoria dels sous i salaris. Tanmateix, la normativa francesa ha previst algunes disposicions fiscals per mitigar l'impacte del gravamen en una sola vegada o pels casos en què les cotitzacions socials no hagin pogut deduir-se durant la constitució dels drets.

D'acord amb l'article 163 bis, II CGI, les pensions de jubilació previstes en forma de capital poden, per sol·licitud expressa i irrevocable del contribuent beneficiari, estar subjectes a una retenció a preu fet liberatòria de l'impost (*prélèvement libératoire forfaitaire*), a raó del 7,5%, a partir de l'import resultant després de la reducció de 10%. La condició per aplicar aquesta regla és les contribucions pagades (tant pel contribuent com per l'empresari) durant el període de constitució dels drets es puguin deduir, encara que només sigui parcialment o a tarifa plana, de la renda imposable del contribuent. A més, les pensions de jubilació pagades en forma de capital estan, en principi, subjectes a la CSG / CRDS, a un tipus del 8,8%, sempre que el beneficiari tingui el seu domicili a França i es faci càrrec d'un règim obligatori d'assegurança de malaltia francesa, d'acord amb l'article L 136-1 del Codi de la Seguretat Social i article 14 de l'Ordenança núm. 96-50 de 24/01/1996.

En cas que no siguin deduïbles les cotitzacions, si la pensió en forma de capital es paga en execució d'un contracte signat amb una empresa estrangera la part del pagament corresponent al capital propi no és imposable, d'acord amb l'article 120, 6° bis du CGI. No obstant això, els productes vinculats al capital estan subjectes a l'impost sobre la

---

<sup>398</sup> Service Public. Allocation de solidarité aux personnes âgées (Aspa) ( 02 de febrer de 2021). <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F16871> (consultat per última vegada el 23/06/2021).

renda i les contribucions socials, al tipus global del 30%, igual que tots els rendiments del capital mobiliari a França<sup>399</sup>.

#### 4.1.3. Quantificació de la base imposable general: deduccions i reduccions

A França, la base imposable és la suma dels rendiments de cadascuna de les categories de renda, amb independència de la seva procedència, és a dir, que tinguin una font a França o fora de França<sup>400</sup>.

L'article 13.3.CGI preveu unes regles de quantificació pròpies per a cada categoria de rendiment. En aquest àmbit, la base imposable de les diverses categories de rendiments de font estrangera es determina de la mateixa manera que per als rendiments de font francesa.

A la categoria dels rendiments del treball s'apliquen reduccions, com les cotitzacions de caràcter social pagades pels treballadors, alguns interessos de préstecs i o les despeses professionals. Les cotitzacions dels règims legals de la Seguretat social es poden deduir sense limitació. En canvi, per als pagaments als règims de previsió social, la deducció de les cotitzacions dependrà de la obligatorietat legal, la obligatorietat convencional o de l'opció facultativa d'aquests instruments, aplicant les mateixes regles que per als residents.

Les cotitzacions dels règims legalment obligatoris es dedueixen en la seva integritat, tant si es tracta de règims de base ( com el règim general de la Seguretat social) com si es paguen en compliment dels règims complementaris Arcco, Agirc,... També es poden deduir les cotitzacions pagades al règim públic de pensió addicional dels funcionaris. Pel que fa als treballadors destacats a França que queden afiliats al règim obligatori de l'Estat d'origen, l'article 83.1.CGI també preveu una total deductibilitat de les cotitzacions dels règims de base.

Les cotitzacions dels règims de pensió professional als quals els treballadors estan afiliats de manera obligatòria es poden deduir fins a un límit anual<sup>401</sup>.

---

<sup>399</sup> 12,8% a compte de l'impost sobre la renda i 17,2% respecte a les contribucions socials.

<sup>400</sup> Lefebvre, F. *Memento fiscal*. Ed.2020. Levallois.

<sup>401</sup> El límit és del 8% de la remuneració bruta anual amb un màxim del 8% del PASS per als règims suplementaris, del 5% del sostre de la Seguretat social i del 2% de la remuneració bruta per als règims de l'article L.242-1, apartat 6 del Codi de la Seguretat social.

Finalment les cotitzacions dels règims facultatius PERP i Prefon o assimilats (com CGOS o Corem) es dedueixen fins a un límit. En aquest marc, el sostre per als nous residents fiscals<sup>402</sup> fa referència a l'any de canvi de residència i aquests subjectes es beneficien d'un límit complementari equivalent a 3 vegades més. Els altres règims col·lectius facultatius o règims individuals són, en principi, no deduïbles<sup>403</sup>.

En el marc de les despeses professionals, el contribuent pot escollir entre un import real de les despeses professionals o una deducció del 10% si és resident fiscal. En cas contrari, només s'aplica la segona opció.

La *décote* és un benefici fiscal que redueix la imposició dels contribuents modestos. A imatge d'una reducció d'impostos, s'aplica directament sobre l'impost. Per 2020 s'aplica als impostos inferiors a 1.717€ per una persona soltera i 2.842€ per a una parella. L'import de la *décote* és el resultat d'aquesta operació: 700€ - 0,4525 x impost.

La realització de despeses o inversions pot, en determinats casos esmentats de manera exhaustiva per la llei, donar lloc al dret a una reducció d'impostos o a un crèdit fiscal. Les reduccions fiscals s'apliquen sobre l'import brut de l'impost progressiu, però no poden aplicar-se sobre les imposicions a tipus proporcional, com en el cas del rendiment del capital mobiliari.

Les reduccions i crèdits d'impostos es reserven a persones residents fiscals a França o considerats com a "no residents Schumacker", a excepció de la reducció d'impostos per a la inversió de lloguer en el sector turístic i el crèdit fiscal per a una assegurança per a lloguers no pagats, que es concedeixen allà on es trobi el domicili del contribuent<sup>404</sup>.

L'aplicació del sostre global pressuposa una doble liquidació de l'impost sobre la renda. Aquesta doble liquidació la realitza l'Administració tributària a partir de la informació recollida a la declaració de la renda.

En primer lloc, la contribució de l'impost sobre la renda es determina en condicions de dret ordinari. Després l'administració tributària liquida una segona contribució teòrica per a la qual només es conserven els avantatges fiscals no inclosos en l'àmbit del sostre global.

---

<sup>402</sup> Els no residents no han d'haver residit a França durant els tres darrers anys.

<sup>403</sup> Lefebvre, F. *Memento fiscal*. Ed.2020. p.369.

<sup>404</sup> BOFIP. BOI-IR-RICI. 17/05/2021



L'avantatge global que proporcionen tots els beneficis fiscals dins l'àmbit de la limitació global es defineix com la diferència entre aquestes dues contribucions. Si l'import total dels avantatges supera el límit, se li afegeix l'excés a la contribució tributària determinada en condicions de dret comú. Per tant, es perden definitivament les fraccions de reduccions o crèdits fiscals (o deduccions per amortització).

D'altra banda, les correccions en la quota també consisteixen en un desgravamen per a les unitats familiars modestes que no obtenen rendes superiors a 20.500€ (per a una persona sola) o 41.000€ (per una parella amb tributació conjunta). Aquesta reducció s'aplica després d'una eventual "décote" i equival a 20% de l'impost fins a un sostre<sup>405</sup>.

La franquícia, finalment, és una mesura especial d'exempció per als contribuents en circumstàncies modestes, i s'aplica quan l'impost, abans de la imputació de qualsevol credit fiscal, és inferior a un límit de 61€.

#### 4.1.4. Tipus aplicables

L'impost sobre la renda de les persones físiques és un impost directe que respon als principis de progressivitat i d'equitat. Es calcula segons un barem progressiu en què els tipus creixen per trams successius, que es corresponen cadascun a una part de la renda imposable. Tanmateix el sistema anomenat del "quotient familiar" permet ajustar la progressivitat de l'impost segons la situació i les càrregues familiars de cada contribuent<sup>406</sup>.

Una vegada definida la base liquidable del contribuent, convé determinar el "quotient familiar" de cada contribuent i fer el càlcul de la quota.

#### Quotient familiar

Aquest sistema consisteix en dividir la base imposable de cada contribuent en un cert nombre de parts, d'acord amb l'article 193 CGI.

---

<sup>405</sup> El sostre és de 18.500€ o 37.000€, respectivament.

<sup>406</sup> S'entén aquí els fills o algunes persones amb discapacitat.

De manera general, els contribuents casats o lligats per un PACS es beneficien de dues parts, a les quals s'afegeixen mitja part per cadascun de les dues persones deponents i una part per cada persona a partir de la tercera.

Les persones solteres tenen dret, en principi, a una sola part de quotient familiar però, en cas de persones amb càrrega, es beneficien d'una mitja part complementària.

### Càlcul de la quota

La base liquidable és dividida pel nombre de parts i s'aplica sobre el resultat el barem previst per una part de renda. Després l'import obtingut és multiplicat per al nombre de parts per obtenir l'impost brut, al qual s'apliquen algunes correccions com la *décote*, les reduccions fiscals, la imposició de les plusvàlues segons un tipus proporcional, la limitació d'alguns avantatges fiscals, entre d'altres.

El càlcul de l'impost brut consisteix en aplicar el tipus progressiu a la base liquidable. Els tipus progressius corresponent als quatre trams<sup>407</sup> oscil·len entre 11% i 45%, d'acord amb la "LOI n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020" (JORF n°0302 du 29 décembre 2019).

La llei de pressupostos de 2020 canvia radicalment l'escala d'impostos progressiva per a la tributació de les rendes percebudes a partir d'aquest any, amb una important reducció dels tipus i els trams.

Per últim, les plusvàlues mobiliàries estan subjectes a un "*prélèvement forfaitaire unique*" al tipus del 30% (impostos sobre la renda de 12,8% i contribucions a la seguretat social del 17,20%). No obstant això, és possible optar per l'escala progressiva i també pagar les cotitzacions de seguretat social del 17,20%.

## **4.2. La imposició dels no residents : particularitats**

### 4.2.1. Aspectes bàsics

A França, les rendes que obtenen les persones que no tenen la qualificació de residents en territori francès són equivalents als rendiments obtinguts pels residents. Per tant, la

---

<sup>407</sup> fins a 10.064€/ fins a 25.659€/ fins a 73.369€/ fins a 157.806€/ en endavant.

classificació de les rendes segueix la normativa de l'IRPF i no hi ha cap normativa específica als no residents, malgrat no puguin beneficiar de totes les deduccions, tal com veurem més endavant.

A França, l'impost sobre la renda que paguen les persones no residents s'aplica únicament sobre els ingressos procedents de fonts franceses, d'acord amb l'art. 197 A CGI. Es calcula aplicant una escala progressiva i el sistema de coeficients familiars (tenint en compte la situació familiar), igual que a un resident a França.

#### 4.2.2. Qualificació dels rendiments del treball

La qualificació dels diversos components de la renda utilitza els mateixos criteris que l'IRPF. En el cas dels rendiments del treball, es corresponen amb als rendiments dels treballadors per compte aliè durant la seva activitat.

Ara bé, com que hi ha un CDI entre els dos Estats, França i Espanya, el criteri interpretatiu en l'ordenament intern sobre aquests rendiments ja no és aplicable, tot i que ho siguin els principis que conté, tret que el conveni mateix remeti a la normativa interna per a delimitar quins conceptes s'inclouen en un tipus de renda determinat.

#### 4.2.3. Les rendes exemptes

Les rendes de font francesa a incloure en la base d'imposició es determinen segons les regles aplicables a les rendes de mateixa naturalesa percebudes per residents.

Com per als residents a França, l'impost sobre la renda dels no residents es calcula aplicant a la base imposable el barem progressiu i el sistema del quocient familiar.

No hi cap normativa que reguli rendes exemptes, la qual cosa obliga a fer un estudi particular per cadascuna. D'altra banda, l'Estat francès preveu excloure de la llista les rendes que ja han estat objecte d'una retenció alliberadora de l'impost sobre la renda.

En efecte, una retenció s'aplica sobre els rendiments pagats a persones no residents a França: sous i salaris corresponent a una activitat professional exercida a França i pensions de qualsevol naturalesa o rendes quan el pagador és resident a França.

En l'àmbit de les rendes obtingudes durant la relació laboral, la retenció és alliberadora segons l'article 182A.CGI pel que fa als sous, salaris i remuneracions similars<sup>408</sup>:

*Art 182A: els sous i salaris, pensions i anualitats vitalícies, procedents de fonts franceses, pagats a persones que no tenen residència fiscal a França donen lloc a l'aplicació de retencions. La base d'aquesta retenció és l'import net de les quantitats pagades, determinades d'acord amb les normes aplicables de l'impost sobre la renda, excloses les que preveuen la deducció de despeses professionals reals.*

*La retenció es calcula, segons una tarifa corresponent a un període d'un any, aplicant a la fracció de les quantitats sotmeses a retenció que superi els 15.018 € la taxa de:*

- 12% per a la fracció superior a 15.018 € i inferior o igual a 43.563 €
- 20% per a la fracció superior a 43.563 €.

*L'impost a la retenció es dedueix de l'import de l'impost sobre la renda establert en les condicions previstes a l'article 197 A.*

La retenció sobre els sous, salaris, pensions i rendes vitalícies és alliberadora de l'impost per a la part imposable, gravada al 12%, que no excedeix el límit en endavant sobre el qual s'aplica la taxa del 20%. Aquesta part no es pren en compte per al càlcul de l'impost sobre la renda i la retenció corresponent no és imputable. En canvi, la part imposable de les rendes que excedeix aquest límit s'ha de prendre en compte per al càlcul de l'impost i la part corresponent de la retenció és imputable sobre l'import d'aquest impost<sup>409</sup>. Es pot concloure, per tant, que una part de les rendes obtingudes per un no resident com a salari, sous o remuneracions similars podran beneficiar d'una exempció total o d'un gravamen a tipus reduït.

La retenció no pren en consideració les càrregues familiars. En aquest tema, l'Administració fiscal a França considera que, com que la retenció només s'aplica a les rendes de font franceses a un tipus moderat, aquest fet genera en la majoria dels casos un tribut més lleuger que el que afectarà a un resident fiscal a França<sup>410</sup>.

---

<sup>408</sup> També aquesta regla s'aplica a les pensions i a les rendes vitalícies.

<sup>409</sup> Lefebvre, F. *Memento fiscal*. Ed.2020. Levallois, apartat 4630.

<sup>410</sup> BOFIP. IR - *Situations particulières liées au domicile - Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales ( 28 de desembre de 2018.)*

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1055-PGP.html/identifiant=BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10-20181228>

#### 4.2.4. Quantificació de la base imposable

A França, a canvi de la seva responsabilitat fiscal restringida, els no residents no poden pretendre aplicar, excepte en circumstàncies excepcionals, la deducció de les despeses generals de la renda global (estalvis per a la jubilació, donacions a obres, despeses d'escolaritat, etc.), ni determinades reduccions i crèdits d'impostos, una posició que pot no estar lliure de crítiques, especialment en el marc de la Unió Europea<sup>411</sup>.

Tampoc els no residents no podran aplicar totes les reduccions previstes en la normativa de l'IRPP, llevat "la décote", d'acord amb l'article 197.1.4.b.CGI, i "la refaction d'impôt", d'acord amb l'article 2.1.2.c.Llei 2016-2017, de 29 de desembre de 2016, que permeten prendre en consideració les famílies modestes amb reduccions fiscals.

La "décote" consisteix en una reducció de gravamen<sup>412</sup> que beneficia als contribuents que obtenen un impost brut inferior a 1.553€ (per a una persona sola) o 2.560€ (per una parella amb tributació conjunta), independentment de les seves càrregues familiars.

La reducció també consisteix en un menor gravamen per a les unitats familiars modestes que no obtenen rendes superiors a 20.500€ (per a una persona sola) o 41.000€ (per una parella amb tributació conjunta). Aquesta reducció s'aplica després d'una eventual "decote" i equival a 20% de l'impost fins a un sostre<sup>413</sup>.

En definitiva, els no residents no poden beneficiar d'algunes reduccions i això pot donar lloc a possibles situacions de discriminacions si un treballador transfronterer obté rendes diferents de l'article 15.CDI.

#### 4.2.5. Els tipus aplicables

A França, el tipus de gravamen és bastant similar a la d'Espanya. El tipus mínim és del 20%, però aquest tipus es pot reduir si es demostra que aquest seria diferent en cas d'aplicació a la renda mundial del contribuent.

---

<sup>411</sup> Les échos. Impôts: les règles pour les non-résidents ( 10.04.2016) <https://www.lesechos.fr/2016/04/impots-2016-les-regles-pour-les-non-residents-205173> (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>412</sup> Equival a la diferència entre 1.165€ (o 1.920€ respectivament) i els ¾ de l'import de l'impost.

<sup>413</sup> El sostre és de 18.500€ o 37.000€, respectivament.

D'acord amb l'article 197.A.CGI, l'impost sobre les rendes de fonts franceses a no residents fiscals no pot ser, en aquest cas, inferior a l'import calculat aplicant una taxa del 20% a la fracció de la renda imposable neta inferior o igual al límit superior del segon tram de l'escala de l'impost sobre la renda i una taxa de 30% a la fracció superior a aquest límit. No obstant això, quan el contribuent justifiqui que el tipus impositiu francès sobre tots els seus ingressos procedents de fonts franceses o estrangeres és inferior a aquests mínims, aquest tipus s'aplica als seus ingressos procedents de fonts franceses. En aquest cas, els contribuents que tinguin el seu domicili fiscal en un estat membre de la Unió Europea o en un estat amb el qual França hagi signat un acord d'assistència administrativa en la lluita contra el frau fiscal i l'evasió fiscal o un acord d'assistència administrativa, pot, a l'espera de poder presentar documents justificatius, adjuntar a la seva declaració d'ingressos una declaració jurada de l'exactitud de la informació proporcionada.

Pel que fa al càlcul de les despeses professionals, la normativa francesa per a l'IRPF preveu dues opcions: o bé un percentatge de 10% dels rendiments nets del treball, o bé un càlcul real de les despeses a partir d'indicadors de valoració a aplicar actualitzats cada any en la Llei de pressupostos. En aquest tema, els rendiments del treball dels no residents subjectes a retenció per un tipus inferior a 20% no podran beneficiar d'un càlcul real de les despeses professionals, sinó que només es podrà aplicar l'opció per al percentatge fix, ja que la retenció és alliberadora i té un caràcter definitiu sobre l'import del tribut.

#### 4.2.6. Particularitat del gravamen de les pensions

Les pensions de jubilació de font francesa estan gravades a França d'acord amb l'article 164B.CGI, que considera com obtingudes a França les pensions i rendes vitalícies quan el deutor de les rendes té la seva residència fiscal o un establiment a França, sigui que sigui el país en el qual van ser realitzades les activitats que generen les pensions<sup>414</sup>.

Pel que fa a les pensions pagades en aplicació de la legislació francesa de Seguretat social, la doctrina interpreta que els CDI que preveuen la imposició a França de les

---

<sup>414</sup>. *Lefebvre, F.* Memento fiscal. Ed.2020. Levallois. apartat 4370.

pensions pagades per organismes francesos de Seguretat social permeten a França gravar aquestes pensions:

- D'una part, pel règim obligatori de la Seguretat social.
- D'altra banda, pels règims de pensió complementària obligatòria prevista per a la legislació sobre la Seguretat social<sup>415</sup>.
- En tercer lloc, pels règims voluntaris instituïts per la Llei 65-555, de 10 de juliol de 1965, que afecta als francesos que treballant o que havent treballat a l'estranger en una activitat professional per compte aliè o propi, tenen accés al règim de l'assegurança voluntària de jubilació dels "expatriats".
- Finalment, pels règims professionals de pensió suplementària conclusos per l'empresa als quals el treballador ha estat obligat a adherir-se.

L'article 182A CGI obliga a aplicar una retenció sobre els imports nets reduïts de 10% però en cas de CDI entre els Estats, com que l'article 18 atribueix una potestat de gravamen exclusiva a l'Estat de residència, aleshores no s'aplica cap retenció fiscal.

A França, les pensions professionals dels residents o dels no residents es graven com els rendiments del treball, després una reducció de 10% que s'aplica igualment als salaris<sup>416</sup>, sota condicions de límits màxims i mínims, però alguns avantatges fiscals no es poden aplicar als no residents.

Els no residents estan exempts, finalment, de les contribucions socials CSG, CDRS, però tenen una retenció sobre les pensions que correspon a una part de la cotització malaltia<sup>417</sup>. Tanmateix, els agents de l'Estat enviats a l'estranger queden sotmesos a les contribucions socials.

---

<sup>415</sup> BOFIP.BOI-INT-DG-20-20-50, apartat 50.

<sup>416</sup> Els treballadors poden reduir la quota dels salaris escollint entre una reducció de 10% o un càlcul real de les despeses personals vinculades a la feina, com les despeses de desplaçament domicili-treball i les despeses per als àpats, per exemple.

<sup>417</sup> Una cotització per assegurança de malaltia s'aplica sobre les pensions en cas del no resident fiscal afiliat al règim de Seguretat social, o bé en cas de persona de nacionalitat estrangera i no afiliada al règim de Seguretat social però que acredita 15 anys d'assegurança a França.

## 5. ANÀLISI COMPARATIVA DE LES NORMATIVES INTERNES

En el nostre cas, cada Estat, Espanya o França, té la mateixa articulació en matèria d'impost sobre la renda amb, d'una banda, l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) a Espanya, que equival a l'*Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques* (IRPP) a França i que s'aplica als subjectes passius residents de l'Estat i, d'altra banda, l'Impost sobre la Renda dels No residents (IRNR) a Espanya, que correspon a l'*impôt des non domiciliés fiscalement* a França, i que s'aplica als no residents de l'Estat francès.

Els criteris de subjecció a l'impost en els dos Estats també concorden i responen a dos tipus d'obligacions diferents segons la residència fiscal, que són l'obligació personal o real de contribuir.

En les dues normatives internes pròpies a cadascun dels dos Estats, finalment, el concepte de residència fiscal serà el criteri determinant per definir el tipus d'obligació de contribuir.

### 5.1 Els punts de similituds entre les dues normatives internes

#### 5.1.1. Normativa aplicable a l'IRPF

Tant a Espanya com a França, l'IRPF o l'IRPP són tributs de caràcter personal i directe que graven la renda de les persones físiques i que s'apliquen a tot el territori nacional. Aquest impost respecta els principis fonamentals constitucionals de progressivitat<sup>418</sup>, de generalitat<sup>419</sup> i de capacitat econòmica<sup>420</sup> d'acord amb l'article 31 de la Constitució espanyola<sup>421</sup> i l'article 34 de la Constitució francesa<sup>422</sup>.

---

<sup>418</sup> El tipus creix en funció del valor de l'element gravat.

<sup>419</sup> L'impost s'aplica al conjunt de les rendes de les persones físiques.

<sup>420</sup> En els dos Estats, es tracta de gravar les rendes mundials del contribuent i de subjectivar la seva tributació tenint en compte les seves circumstàncies personals i familiars.

<sup>421</sup> L'article 31 de la Constitució espanyola diu que: "Tots contribuiran al manteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, no tindrà abast confiscatori".

<sup>422</sup> L'article 34 de la Constitució francesa diu que "correspon al legislador determinar, d'acord amb els principis constitucionals i tenint en compte les característiques de cada impost, les regles segons les quals s'han de valorar les facultats contributives... Aquesta avaluació no ha de conduir, però, a un important incompliment de la igualtat davant els càrrecs públics."



A Espanya com a França, els rendiments del treball entren en la composició de la base imposable general. Prèviament, aquests rendiments es poden compensar entre ells mateixos i també amb d'altres categories de rendiments (els rendiments del capital immobiliari, del capital mobiliari i d'activitats econòmiques), així com també amb unes determinades imputacions de rendes.

Per tant, en primer lloc, en tots Estats s'ha de qualificar cada tipus de renda, aplicar les reduccions sobre el rendiment íntegre per cada renda, integrar i compensar les diferents rendes segons l'origen (renda general o de l'estalvi) i aplicar les reduccions, com les previstes per aportacions a situacions de dependència i envelliment i les pensions compensatòries, per tal de definir la base liquidable.

En aquest tema, les nocions de reducció o de deducció fiscal estan invertides entre els dos Estats, tot i que signifiquen la mateixa cosa. A França, la noció de deducció correspon a un import deduït d'una categoria de rendiments o d'un rendiment brut global, com per exemple una deducció per pensions compensatòries i anualitats per aliments, mentre que la reducció és un import deduït de l'import de l'impost, com per exemple una reducció fiscal per donacions a organismes d'interès general<sup>423</sup>. A Espanya, les pensions compensatòries i anualitats per aliments permeten obtenir una reducció de la base imposable general i, en canvi, els incentius i estímuls a la inversió empresarial constitueixen una deducció de la quota íntegra estatal o autonòmica.

El gravamen dels rendiments del treball obtinguts durant la relació laboral és diferenciat en les dues normatives, tot i que cada Estat es refereix a la seva pròpia normativa social i que es poden percebre diferències en la classificació.

Pel que fa als rendiments dels treballadors per compte aliè, als quals pertanyen els treballadors transfronterers, no hi cap diferència d'apreciació entre els dos Estats, tal i com l'hem vist en els apartats 3.1.2.a. per a Espanya i 4.1.2.a. per a França, en relació a la noció de salari com una retribució d'un treball per compte aliè, siguin quines siguin la seva denominació, forma o mètode de càlcul.

---

<sup>423</sup> Service public . *Déduction, réduction, crédit d'impôt sur le revenu : quelles différences ?*. ( 01 de gener de 2021 ) . <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F823>. (consultat per última vegada el 23/03/2021).

També en els dos Estats, les gratificacions extraordinàries fan part del salari, tal com succeeix, per exemple, amb les propines o les prestacions en espècie.

De la mateixa manera, en ambdós Estats, les prestacions socials (malaltia, accident o maternitat, ajudes a caràcter social i familiar, prestacions per desocupació i assimilades) s'inclouen com a sous i salaris.

Per concloure, tot i que aquest estudi no sigui exhaustiu, és destacable una certa similitud a l'hora de definir els components del salari entre els dos ordenaments interns francès i espanyol, la qual cosa hauria de facilitar la mobilitat dels treballadors.

Finalment, tot i que l'estructura de l'impost sigui diferent, les regles fiscals en els dos Estats tenen una arquitectura bastant similar amb sistemes de compensació, reduccions i deduccions. De la mateixa manera, el període impositiu és l'any natural, tot i que en aquest tema també les regles excepcionals siguin diferents.

#### 5.1.2. Normativa aplicable a l'IRNR

En relació amb l'IRNR, en els dos Estats, també existeix un impost per als no residents fiscals en el territori que pot semblar un gravamen complementari i que s'aplica només sobre les rendes que s'obtenen sobre el territori segons punts de connexió propis de cada renda, amb caràcter general el de la residència, però de cap manera el de la nacionalitat, de conformitat amb el Dret de la UE.

Tanmateix, a França el gravamen de les rendes seguirà les mateixes normes que pels residents, amb algunes particularitats, mentre que a Espanya una normativa diferent s'aplica al no residents.

Els diferents Estats poden aplicar certes exempcions de les rendes obtingudes pels no residents en la seva normativa interna, que obeeixen en gran part a raons de política econòmica, com la necessitat i la voluntat d'atreure capitals d'inversió al territori o d'afavorir la llibertat de circulació, entre d'altres.

## 5.2. Els punts de divergències

### 5.2.1. Normativa aplicable a l'IRPF

#### Un esquema diferent a Espanya i a França

Tot i que cada estructura impositiva preveu un càlcul inicial de la base imposable per categoria de renda, amb una categoria pròpia pels rendiments del treball dependent i unes despeses deduïbles bastant similars, com les cotitzacions socials per exemple, es nota que la presa en compte de la capacitat econòmica és molt diferent amb l'aplicació del quocient familiar a França, que permet ajustar el tipus de gravamen, i uns mínims personals a Espanya que no operen directament sobre el tipus.

El mínim personal i familiar es considera una part de la base liquidable a Espanya, de manera que el contribuent calcula la quota que resulta de la seva base liquidable general aplicant les tarifes progressives estatal i autonòmica i resta a la xifra obtinguda la quota que resulti de l'aplicació del seu mínim personal i familiar a les mateixes tarifes. La voluntat és que la reducció sigui igual per cada contribuent, amb absoluta independència de la tarifa progressiva a la qual tributa.

#### a) Un règim no unitari dels rendiments del treball

Tot i que la normativa interna en cadascun dels Estats sembla establir un règim unitari dels rendiments del treball, algunes mesures fiscals a Espanya no podran aplicar-se a totes les categories de rendes, sinó només a unes en particular.

A França, el règim dels rendiments del treball és unitari i inclou tots els rendiments obtinguts en raó d'una activitat per compte aliè i amb una remuneració principal o accessòria.

A Espanya, encara que l'article 17 LIRPF sembli establir un règim unitari dels rendiments del treball, no sempre és el cas. Hi ha moltes exempcions en matèria de retenció i ingressos a compte (article 78 RIRPF) i l'aplicació de les reduccions per rendiments irregularitat del 30% d'acord amb l'article 19 LIRPF i les reduccions per obtenció dels rendiments del treball de l'article 20 LIRPF no poden aplicar-se al conjunt dels rendiments.

D'una banda l'article 19 LIRPF s'aplica en cas de rendiments generats en períodes superiors als dos anys o percebuts de manera notòriament irregular en el temps. Ara bé, no s'aplica la reducció del 30% que preveu aquest article a les pensions, els havers passius i la resta de prestacions per jubilació i incapacitat, ni a les prestacions dels plans de pensió o d'assegurances col·lectives alternatives a plans de pensions i altres rendiments de l'article 17.2n.LIRPF.

D'altra banda, per exemple, només les rendes de l'article 17.1 ( rendiments del treball per naturalesa) poden gaudir dels règims de l'exempció de 60.100€ de l'article 7.p.LIRPF o del règim de dietes i assignacions per a despeses de viatges de l'article 17.1d.LIRPF, exemptes de tributació dintre d'uns límits reglamentaris.

En aquests punts, per tant, no hi ha a Espanya un tractament similar a totes les rendes, com sí succeeix a França, i aquesta circumstància genera una possible distorsió entre els dos Estats.

#### b) Unes diferències de qualificació per als líders de societats

La qualificació dels rendiments del treball obtinguts durant la relació laboral són diferents per la persona que treballa per compte aliè o per compte propi, tot i que cada Estat es refereix a la seva pròpia normativa social i que es poden percebre diferències en la classificació. Per exemple, els Estats presenten divergències quant a la classificació fiscal dels líders de societats.

A França, tal com hem vist a l'apartat 4.1.2.a., els líders que tenen el control efectiu de les societats i depenen de l'article 62 CGI, com els gerents majoritaris que posseeixen més de 50% del capital de SARL sotmesa a l'Impost sobre les societats per exemple, no tenen la qualitat de treballadors per compte aliè perquè no tenen un lligam de subordinació, tot i que tributen al mateix règim fiscal en la categoria dels sous i salaris. La diferència amb els treballadors per compte aliè només afecta el sistema de protecció social, amb unes cotitzacions i unes prestacions diferents.

Les disposicions de l'article 15.MC OCDE es troben en diferents convenis signats entre els Estats, com és el cas del CDI entre França i Alemanya, però no és el cas dels CDI entre França i Bèlgica o França i Portugal, per exemple. Com que no hi ha cap menció particular en el conveni hispanofrancès en aquesta matèria, la vinculació de les rendes dels líders de l'article 62.CGI és la regla continguda en la normativa francesa.

A Espanya, la noció de control efectiu de la societat és diferent que la de posseir la majoria dels títols. S'entenen les persones que assumeixin funcions de direcció i gerència que comportin l'exercici del càrrec de conseller o administrador o que prestin altres serveis a una societat mercantil capitalista, a títol lucratiu i de manera habitual, personal i directa, sempre que en tinguin el control efectiu, directe o indirecte. S'entén, en tot cas, que es produeix aquesta circumstància quan les accions o participacions del treballador representen almenys la meitat del capital social. Se suposa, llevat que s'aportin proves en el sentit contrari, que el treballador té el control efectiu de la societat quan concorren algunes de les circumstàncies següents:

- Quan almenys la meitat del capital de la societat a la qual presta els seus serveis està distribuït entre socis amb els quals conviu i hi està unit per un vincle conjugal o de parentiu per consanguinitat, afinitat o adopció, fins al segon grau.
- Quan la seva participació al capital social és igual o superior a la tercera part del capital total.
- Quan la seva participació al capital social és igual o superior a la quarta part del capital total, si té atribuïdes funcions de direcció i gerència de la societat.

L'aplicació de les regles del CDI pels Estats membres necessita una unitat d'interpretació de les normes del Tractat, inclosa la qualificació de les rendes. Si cada Estat realitza la qualificació de les rendes de manera autònoma i independent, en conformitat amb la seva legislació interna, en cas de divergència cadascun invocarà una regla de distribució del poder impositiu del CDI diferent i es produirà una disfuncionalitat del sistema. Així, per exemple, mentre que un treballador podrà beneficiar de la qualitat de transfronterer perquè depèn de l'article 15, segons la interpretació en l'Estat francès, potser no ho podrà fer en l'altre Estat. Per tant, a situació comparable, no s'aplicaran les mateixes regles, cosa que pot comportar una discriminació.

### c) Les rendes exemptes

La normativa a l'IRPF recull una sèrie de rendes exemptes segons l'article 7 LIRPF que, per tant, no s'integren a la base imposable i que no tenen el seu equivalent a França.

Per exemple, són exemptes les indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador d'acord amb l'article 7.e.LIRPF<sup>424</sup>, mentre que, a França, els treballadors amb desocupació involuntària, total o parcial, tenen dret, en principi, a uns ingressos de reposició gravables en les condicions previstes per als salaris<sup>425</sup>.

També es pot destacar una exempció de les beques públiques en l'article 7.j.LIRPF, percebudes per cursar estudis del sistema educatiu o concedides amb finalitat d'investigació, mentre que a la normativa francesa<sup>426</sup> les beques, bonificacions o gratificacions s'apliquen en la base imposable. A França només estan exemptes les beques adjudicades per les autoritats estatals o locals, segons criteris socials, que permetin als estudiants continuar els seus estudis i les gratificacions fins a un límit de 17.763€.

Tanmateix, la mesura més significativa en el tema de la mobilitat és la referent a l'exempció dels rendiments percebuts per treballs realitzats a l'estranger. En aquest tema, l'article 7.p. LIRPF preveu una exempció fins a un límit de 60.100€, a condició que hagin tributat efectivament a l'estranger per raó d'un impost de naturalesa similar i idèntica a l'IRPF:

*Art 7.p: "Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:*

*1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

---

<sup>424</sup> Article 7.e.LIRPF: les indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador, en la quantia establerta amb caràcter obligatori a l'Estatut dels Treballadors, en la seva normativa de desplegament o, si escau, en la normativa reguladora de l'execució de sentències, sense que pugui considerar-se com a tal la que s'estableix en virtut de conveni, pacte o contracte.

<sup>425</sup> BOFIP-BOI-RSA-CHAMP-20-20-20131029.

<sup>426</sup> Service public. Impôt sur le revenu - Déclarer les sommes perçues par son enfant ( 08.04.2021). <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1228> (consultat per última vegada el 18/05/2020).

**2.º** Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

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

En el mateix tema, també es destaca el règim d'excessos per als contribuents destinats a l'estranger, descrit en l'antic article 9.A.3.b 4t.RIRPF<sup>427</sup>, el qual estipula que els excessos són exclosos de tributació, qualsevol que sigui el seu import:

Disposició final tercera:

**b)** Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

**1.º** El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización

---

<sup>427</sup> L'apartat 9.3.A és redactat, amb efectes d'1 de gener de 2008, per l'apartat 1 de la disposició final tercera del RD 1804/2008, de 3 de novembre, pel qual es desenvolupa la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, es modifica el Reglament per a l'aplicació de el règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat pel RD 1270/2003, i es modifiquen i aproven altres normes tributàries («B.O.E.» 18 novembre).

*prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.*

**2.º** *El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.*

**3.º** *El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.*

**4.º** *El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.*

D'acord amb la normativa fiscal espanyola, l'exempció de l'article 7.p.LIRPF (coneguda com el "règim especial dels expatriats") és incompatible amb aquest règim 9.a.3.b.4. del RIRPF (l'anomenat "règim dels excessos"), que afecta no sols els empleats d'empreses destinades a l'estranger sinó també funcionaris públics, personal de l'Estat o altres Administracions públiques, com estudiarem més endavant. A més, de cara als requisits del règim d'excessos (tenir la condició de resident fiscal a Espanya, ser un treballador destinat a l'estranger i que els rendiments tinguin la consideració d'excessos), el règim dels impatriats és la única opció per un desplaçat no destinat en l'estranger.

La pròpia existència d'exempcions suposa una certa contradicció amb dues de les característiques exposades de l'impost sobre la renda, com són la personalitat i la progressivitat. En efecte, l'exempció implica que determinats fets, situacions o persones, malgrat estar incloses en el fet imposable de l'impost, no originaran la meritació de l'impost per voluntat del propi legislador. En l'IRPF, aquestes exempcions permeten al contribuent d'estalviar-ne l'import en el valor del tipus marginal. En efecte, l'exempció plena de determinades rendes evita la progressivitat, en la mesura que les rendes



exemptes no se sumen a altres que sí suporten la progressivitat de l'impost. Per tant, no només deixa de gravar els conceptes exempts, sinó que també les altres rendes, sí gravades, ho són a un tipus menor, amb una menor progressivitat. Aquest efecte derivat de l'exempció tècnicament podria corregir-se amb l'exempció amb progressivitat, però aquesta solució afegiria més complexitat d'aplicació.

Juntament amb les exempcions de determinades rendes, en l'impost espanyol es dedueix el mínim personal i familiar, que és un quantitat fixada per a cada membre de la família. En l'IRPF tal com està configurat, el concepte de mínim personal i familiar té un paper fonamental.

D'aquesta manera, si el que vol és gravar tota la capacitat econòmica de cada contribuent segons la seva situació personal i familiar, haurien de sumar totes les rendes de la mateixa i després, tenir en compte, a efectes de disminuir l'impost a pagar, aquella part que, segons la situació concreta, s'hagi de destinar a les pròpies necessitats de la mateixa i de les persones del seu entorn familiar. A títol d'exemple, les rendes de persones discapacitades haurien d'estar plenament subjectes a l'impost sense cap tipus d'exempció i després analitzar les específiques necessitats que s'haurien de reflectir en un increment del mínim personal segons la seva concreta situació i no mitjançant exempcions.

D'acord amb un estudi de l'OCDE<sup>428</sup>, el barem progressiu és un element més transparent per a la progressivitat de l'impost i constitueix un paràmetre exogen per a cada contribuent, mentre que les exempcions es determinen de manera endògena per decisions dels contribuents en matèria d'estalvi, d'inversió, de despesa o de casament.

Des del punt de vista tècnic, doncs, i en relació amb els principis d'equitat de l'IRPF, no és justificable l'exempció d'algunes rendes que posen de manifest una veritable capacitat econòmica, com a incentiu fiscal de determinades activitats, com poden ser les ajudes a esportistes, els treballs a l'estranger o altres. Aquestes mesures només es justifiquen per una política estatal d'incitació com, per exemple, afavorir la internacionalització amb l'exempció del treballs a l'estranger (art. 7.p LIRPF).

Malgrat aquestes crítiques, en gairebé totes les reformes de l'impost espanyol, ja siguin total o parcials, s'han mantingut les exempcions existents fins a aquest moment i s'han

---

<sup>428</sup> NORREGARD, J., *Progressivité des systèmes d'imposition sur les revenus*. Revue économique de l'OCDE núm.15.1990. p.105.

sumat altres de noves. La llista de les mateixes va en conseqüència en progressiu augment i aquesta circumstància va en contra de l'ampliació de les bases imposables i de la simplificació de l'impost<sup>429</sup>.

#### d) Les retribucions en espècie

També es perceben diferències entre els dos Estats, França i Espanya, pel que fa a les modalitats de retribució en espècie.

En efecte, mentre que a Espanya la retribució en espècie no pot superar el 30% de les percepcions dineràries i ha de cotitzar com qualsevol altra forma de remuneració que percep un treballador per compte aliè, a França el salari pot prendre en la seva totalitat la forma de prestacions en espècie<sup>430</sup>. En aquest cas hipotètic, la renda en espècie no suportaria cap cotització social per la part salarial<sup>431</sup>, d'acord amb l'article R 242-1 del *Code de la Sécurité sociale*, ni tampoc cap contribució social CSG<sup>432</sup> o CRDS<sup>433</sup>. Si mantenim que les contribucions CSG o CRDS es poden assimilar a impostos, es produiria llavors una situació que pot ser conflictiva entre els dos Estats.

Aquesta divergència, en últim terme, pot suposar una discriminació perquè aquestes contribucions no entren en els impostos implicats en el CDI, tot i que poden tenir la mateixa funció de finançar les despeses públiques, i no es regulen amb mètodes d'EDII.

#### e) Les pensions d'ocupació

Com hem tingut ocasió ja d'indicar, Espanya i França no qualifiquen tots els productes dels règims professionals de la mateixa manera.

Tot i que els dos Estats qualifiquen les aportacions de l'empresa com a rendiments del treball i els rendiments de la inversió com a interessos financers, es distingeixen dues qualificacions possibles de les prestacions: rendiments del treball o rendiments del capital mobiliari.

---

<sup>429</sup> LEFEBVRE, F., *Mémento pratique Francis Lefebvre. Fiscal Ed.2020. Levallois.*

<sup>430</sup> A condició que el seu import assegurí a l'empleat una renda mínima equivalent al SMIC.

<sup>431</sup> Només en suporten la part patronal.

<sup>432</sup> Lettre ministérielle 237/91 du 29.03.1991.

<sup>433</sup> Circulaire ministérielle DSS/SDF/GSS/5B/96/71 du 2 février 1996.

Mentre que a Espanya la totalitat dels productes de previsió social generen prestacions que es qualifiquen com a rendiments del treball, a França, de manera general, només les prestacions del PERCO o dels contractes d'assegurança de vida col·lectius es consideren com a rendiments del treball. Globalment, es pot percebre com hi ha problemes a l'hora de qualificar les diferents prestacions, encara que els dos Estats, Espanya i França, semblen estar d'acord en qualificar la renda com a rendiment del treball, ja que predomina la noció de substitució a una pensió legal.

A l'àmbit europeu, com que el Reglament 883/2004 sobre la coordinació de la Seguretat social no s'aplica a la majoria dels règims complementaris, es va editar la Directiva 98/49/CE del Consell, de 29 de juny de 1998, relativa a la protecció dels drets de pensió complementària dels treballadors per compte d'altri i dels treballadors per compte propi que es desplacen dins de la Comunitat. Aquesta Directiva té com a finalitat garantir un manteniment dels drets de pensió dels treballadors, siguin per compte propi o per compte aliè, en el cas de mobilitat dintre de la UE.

Ja com hem vist en anteriors apartats, aquestes pensions professionals o d'ocupació pertanyen al segon pilar dels sistemes de pensions, a costat dels règims legals que formen part del primer pilar i dels règims individuals que formen part del tercer.

En el sistema tributari espanyol, la DGT<sup>434</sup> confirma que, pel que fa a les pensions de sistema d'ocupació, sembla clar que sempre es deriven d'una ocupació anterior i, per tant, les rendes estan incloses en l'art.18 com a rendiments del treball.

La decisió de qualificació de les rendes no serà tan clara en les dues altres modalitats, per a les quals la DGT precisa que serà necessari analitzar el cas concret, i en particular en el cas d'un pla de pensions de la modalitat individual, com veurem a l'apartat següent, en què la llei permet que els partícips puguin ser qualsevol persona física.

En una altra consulta de 1997<sup>435</sup>, la DGT va concloure que els plans de pensions en les modalitats de sistemes associats o individuals no es constitueixen en atenció a les prestacions de serveis en règim dependent i que per tant les prestacions que generen s'havien de qualificar com a interessos.

---

<sup>434</sup> DGT, consulta vinculant, V2270-12, de 27/11/2012.

<sup>435</sup> DGT, consulta 2515/1997, de 2/12/1997.

#### f) Els tipus de gravamen

A França, algunes rendes també es graven amb les contribucions socials CSG-CRDS a un tipus del 17,2%.

Per als treballadors fronterers que no estan afiliats en un règim de seguretat a França però sí en l'altre Estat, Espanya, es concedeix una exempció de CSG i CRDS sobre els ingressos de la propietat i la renda d'inversions, incloses les plusvàlues patrimonials sobre béns immobles<sup>436</sup>, que només queden subjectes a impost de solidaritat del 7,5%.

#### 5.2.2. Normativa aplicable a l'IRNR

A Espanya, l'IRNR sorgeix de manera independent als altres impostos IRPF i IS i s'aplica operació per operació, sense poder compensar els guanys i les pèrdues ni aplicar un impost progressiu per escales. Es tracta d'un impost instantani que s'aplica sobre cada meritació de renda subjecta. Amb caràcter general, la base imposable serà la quantia íntegra rebuda sense deducció de cap despesa. És un impost instantani i també analític, perquè en funció del tipus de renda serà diferent la base imposable, el tipus de gravamen i el meritament.

En la LIRNR, a diferència del caràcter més o menys unitari de la LIRPF, s'observa una atomització dels rendiments del treball, ja que s'estableixen diferents punts de connexió en funció del tipus de rendiment del treball de què es tracti. Tot i que comporti algunes diferències, aquesta classificació s'assembla a la del MCOCDE<sup>437</sup>.

A França, les rendes que obtenen les persones que no tenen la qualificació de residents en territori francès són equivalents als rendiments obtinguts pels residents. Per tant, la classificació de les rendes segueix la normativa de l'IRPF i no hi ha cap normativa específica als no residents amb l'excepció que no podran beneficiar-se de totes les deduccions.

---

<sup>436</sup> Des de fa anys, França aplica retencions socials a contribuents que no estan sotmesos a la protecció social francesa. França ha estat condemnada pel TJUE arran de la sentència de De RUYTER, de 26 de febrer de 2015, segons la qual un contribuent resident a França però que treballava en un altre estat membre no podia ser objecte del CSG i el CRDS sobre els seus ingressos patrimonials.

<sup>437</sup> VEGA, F., 2015, op.cit. p 806.

#### a) Quantificació de la base imposable - reduccions

A França, a canvi de la seva responsabilitat fiscal restringida, els no residents no poden aplicar, excepte en circumstàncies excepcionals, la deducció de les despeses generals de la renda global (estalvis per a la jubilació, donacions a obres, despeses d'escolaritat, etc.), ni determinades reduccions i crèdits d'impostos<sup>438</sup>, una posició que pot no estar lliure de crítiques, especialment en el marc de la Unió Europea<sup>439</sup>.

Tampoc els no residents a França no podran aplicar el dispositiu de *la décote* de l'article 197.1.4.b.CGI, que permet una correcció a l'impost resultant de l'escala progressiva. Segons el ministeri francès, l'objecte de la *décote* és el de reduir la fiscalitat dels contribuents moderats i aquesta condició només es pot apreciar plenament per als contribuents que hagin de declarar tots els ingressos mundials que tinguin. Els no residents poden tenir ingressos baixos de font francesa, però ingressos imposables a l'estranger, cosa que no els permetria considerar-los com a contribuents amb ingressos moderats. Per tant, seria inequitable aplicar-los el benefici del descompte<sup>440</sup>.

#### b) Els tipus de gravamen

En els dos Estats, França i Espanya, està vigent un impost sobre la renda de les persones físiques que té un caràcter progressiu, però s'observa una gran divergència en matèria de la imposició dels no residents.

A Espanya, l'IRNR segueix una normativa específica amb un gravamen a tipus fixos independents dels de l'IRPF: 19% per als residents europeus, Islàndia i Noruega i 24% per als altres països. En aquest tema també destaca una quasi absència de gravamen (tipus de 2%) per als rendiments de treball percebuts pels no residents en territori espanyol en virtut d'un contracte de durada determinada per a treballadors de temporada, d'acord amb la normativa laboral.

---

<sup>438</sup> Impots.gouv.fr. *Je suis non resident. Mes charges, réductions et crédits d'impôts sont-ils pris en compte dans le calcul de mon impôt ?* ( data de consulta: 23.09.2021).

<https://www.impots.gouv.fr/portail/international-particulier/questions/je-suis-non-resident-mes-charges-reductions-et-credits-dimpots> (consultat per última vegada el 23/06/2021).

<sup>439</sup> Les échos. *Impôts: les règles pour les non-résidents* ( 10.04.2016)

<https://www.lesechos.fr/2016/04/impots-2016-les-regles-pour-les-non-residents-205173> m

<sup>440</sup> Assemblée nationale française . *Non-résidents fiscaux. décote. réglementation.* ( 03.05.2016).

<https://questions.assemblee-nationale.fr/q14/14-88824QE.htm> (consultat per última vegada el 23/06/2021).

A França, el gravamen dels no residents es calcula aplicant l'escala progressiva i el sistema de quocient familiar, és a dir, tenint en compte la situació familiar, igual que a un resident a França, però amb un tipus d'impost mínim del 20%. Tanmateix, quan el no resident pot justificar que el tipus de gravamen de l'impost francès sobre la totalitat dels seus ingressos mundials (fontes franceses i estrangeres) està per sota d'aquest mínim del 20%, aquest tipus és aplicable als ingressos de font francesa<sup>441</sup>.

Per concloure l'anàlisi comparativa de la fiscalitat directa de les rendes dels treballadors per compte aliè, podem percebre unes similituds entre els dos Estats a l'hora de tenir compte la capacitat contributiva dels residents fiscals en el territori i d'establir unes regles de gravamen diferenciades per als no residents.

El problema que es pot plantejar serà veure com s'aplica aquesta articulació entre els dos Estats i si la presa en consideració de les circumstàncies personals i familiars sempre es contempla de manera adequada. Per exemple, en cas que les rendes obtingudes en el territori de residència siguin no suficients per beneficiar d'una reducció personal, mentre que les rendes obtingudes a l'altre Estat es graven sense cap reducció.

## **6. LES POLÍTIQUES ESTATALS PER ATREURE NOUS RESIDENTS I AFAVORIR LA INTERNACIONALITZACIÓ DE L'ECONOMIA**

Els dos Estats, Espanya i França, adopten mesures fiscals bastant similars que es destinen a nous residents i limiten el gravamen amb l'objectiu d'atreure directors o professionals d'alt nivell.

També s'aplica en els dos Estats, de conformitat amb la normativa europea, la doctrina específica "Schumacker" per als no residents fiscals, de conformitat amb la normativa europea, que entra en joc quan el no resident obté més de 75% de les seves rendes sobre el territori de la font.

### **6.1. Les mesures per als nous residents en els dos Estats**

En relació a l'opció de tributar segons les normes de l'IRNR a favor de nous residents vinguts de fora, a Espanya aquesta mesura es pot allargar 5 anys, mentre que a França

---

<sup>441</sup> BOFIP - BOI-IR-DOMIC-10-20-10-20170406

la mesura consisteix en una exempció limitada de les rendes del treball en l'IRPF del nou resident i alguns rendiments passius durant 8 anys.

#### 6.1.1. Unes mesures estatals

A Espanya, el "règim dels impatriats", també conegut com a Llei Beckham, es regula a l'article 93.LIRPF i s'aplica als treballadors desplaçats a territori espanyol que adquireixen la seva residència fiscal com conseqüència d'un contracte de treball<sup>442</sup> o de l'obtenció de la qualitat d'administrador d'una entitat en la qual aquest subjecte no hi participa i no presenta cap vinculació<sup>443</sup>.

Aquesta mesura<sup>444</sup> es va promulgar a l'època en què el futbolista Beckham jugava a Espanya i permetia als treballadors desplaçats tributar segons l'IRNR a un tipus fix de 24% en lloc de tributar sobre la renda mundial i a un tipus progressiu. Es tractava d'un règim altament beneficiós que va permetre als clubs de futbol un estalvi de costos molt important, ja que els esportistes podien negociar les seves condicions en net<sup>445</sup>.

Actualment, la mesura no s'aplica als esportistes professionals ni als treballadors per compte propi, d'acord amb l'article 93.1.c).LIRPF.

La mesura espanyola és que els no residents que passen a ser residents per motius laborals puguin optar per tributar per a l'IRNR tot mantenint la condició de contribuent per a l'IRPF, durant un període que inclou l'exercici del canvi de residència i els 5 anys següents.

Un dels requisits per aplicar aquesta opció consisteix en no haver residit a Espanya durant els 10 darrers anys, mentre que a França també existeix aquest requisit però només durant 5 períodes impositius.

---

<sup>442</sup> Contracte de treball a través el qual, o bé s'inicia una relació laboral amb un ocupador a Espanya, o bé el desplaçament és ordenat per l'ocupador i existeixi una carta de desplaçament.

<sup>443</sup> En cas contrari, cal que la participació en el capital no determini la consideració d'entitat vinculada en els termes que preveu l'article 18 de la LIS.

<sup>444</sup> RD 687/2005, de 10 de juny, pel qual es modifica el RIRPF, aprovat pel RD 1775/2004, de 30 de juliol, per a regular el règim especial de tributació per l'Impost sobre la Renda de no residents (BOE núm.139).

<sup>445</sup> Gestoría Orejana. Régimen Especial de Trabajadores Desplazados ("Ley Beckham") (14.05.2016) <https://www.gestoriaorejana.es/es/blog/item/88-regimen-especial-de-trabajadores-desplazados-ley-beckham> (consultat per última vegada el 13/02/2020).

La conseqüència d'aquesta opció significa només tributar per a les rendes obtingudes a Espanya, malgrat que el subjecte tingui la seva residència a Espanya.

L'absència de definició de la noció de residència fiscal a l'efecte de l'article 93.LIRPF condueix a interpretar-la segons l'article 9.LIRPF<sup>446</sup>. Per tant, un subjecte que ha adquirit la "residència habitual" a Espanya, amb la condició indiscutible de contribuent als efectes de L'IRPF<sup>447</sup>, podrà optar per aplicar aquesta mesura sempre que es reuneix una sèrie de requisits específics<sup>448</sup>.

Pel que fa a les absències esporàdiques, l'article 9.1.a) LIRPF precisa que

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

La noció de les absències esporàdiques ha generat problemes d'interpretació. La normativa ha admès expressament la possibilitat que l'impatriat pugui realitzar part del

---

<sup>446</sup> ÁLVAREZ y CALDERÓN, *óp cit*, p. 34.

<sup>447</sup> Veure el capítol 1 sobre la noció de residència fiscal a efecte de LIRPF.

<sup>448</sup> Els requisits són : 1. Que no hagi estat resident a Espanya en els 10 anys anteriors al seu desplaçament a territori espanyol. 2. Que el desplaçament es produeixi com a conseqüència d'un contracte de treball. S'ha d'iniciar una relació laboral o estatutària amb un ocupador a Espanya, o el desplaçament ha de ser ordenat pel seu patró i existir una carta de desplaçament. 3. Que els treballs es realitzin efectivament a Espanya. 4. Que aquests treballs es realitzin per a una entitat resident a Espanya o per a un establiment permanent situat a Espanya d'una entitat no resident. 5. Que els rendiments del treball que es derivin d'aquesta relació laboral no estiguin exempts de tributació per l'IRN. 6. Que les retribucions que es prevegin derivades del contracte de treball, en cadascun dels períodes impositius en què s'apliqui aquest règim especial, no superen la quantia de 600.000 euros anuals.



seu treball a l'estranger, amb una sèrie de límits que no afecten tant el nombre de dies que el subjecte pugui absentar-se del territori per treballar, com a l'import de les seves remuneracions. La DGT<sup>449</sup> considera que el treball es realitza a Espanya tot i que una part es realitzi en un altre Estat, sempre que la suma dels rendiments que correspon a aquests treballs a l'estranger, tinguin o no la condició de rendes obtingudes al territori espanyol d'acord amb l'article 13.1.c).TRLIRNR, no excedeixin el 15% de tots els rendiments del treball percebuts durant l'any natural<sup>450</sup>. El còmput dels rendiments obtinguts a l'estranger es fa de manera proporcional als dies de l'any natural, incloent els dies no laborals<sup>451</sup>.

L'aplicació d'aquest règim especial implica la determinació del deute tributari de l'IRPF d'acord amb les normes establertes en el TRLIRNR, amb algunes especificitats.

En primer lloc, algunes normes del TRLIRNR queden excloses. Destaca en particular la no aplicació de l'article 14. LIRNR, que regula les rendes exemptes, d'entre les quals es pot notar els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, d'acord amb l'article 14.1.c). Aquesta qualificació correspon als rendiments dels productes de pensions professionals, tal com hem indicat al capítol precedent.

No s'apliquen tampoc les exempcions de l'article 7.LIRPF, entre altres, l'exempció per indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador, en la quantia establerta amb caràcter obligatori en l'Estatut dels Treballadors o d'acord amb la normativa reguladora de l'execució de sentències<sup>452</sup>. Una qüestió que no precisa la norma és saber si el requisit es considera no complert en el moment que s'obtingui algun rendiment de treball exempt de tributació o, per contra, si l'exempció ha de ser total i implicar tots els rendiments obtinguts.

En segon lloc, es precisa que la totalitat dels rendiments del treball obtinguts pel contribuent durant l'aplicació del règim especial s'entendran obtinguts en territori espanyol.

---

<sup>449</sup> DGT, consulta vinculant V1642-07, de 27/07/2007.

<sup>450</sup> Aquest límit és del 30% quan un treballador per compte aliè compleix una part del treball en una altra empresa del grup.

<sup>451</sup> DGT, consulta vinculant V1642-07, de 27/07/2007. op. citada.

<sup>452</sup> CASTRO, J. "Los conflictos de calificación en los CDI: comentarios sobre el approach d la OCDE".Doc.15/2012. IEF.

[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2012\\_15.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2012_15.pdf) (consultat per última vegada el 13/02/2020).

També s'afegeix que, als efectes de la liquidació de l'impost, es gravaran acumuladament les rendes obtingudes pel contribuent en territori espanyol durant l'any natural, sense que sigui possible cap compensació entre elles. I que la base imposable, que coincidirà amb la base liquidable en no aplicar-se cap reducció, es calcularà d'acord amb el que preveu l'article 24 del TRLIRNR, que, amb caràcter general, estarà constituïda per l'import íntegre dels rendiments.

Per altra banda, l'article 93.LIRPF limita l'aplicació de l'opció a una previsió de rendes amb un màxim de 600.000€ a cada període. Aquest requisit és important perquè, prèviament, la no delimitació del tipus de treball a realitzar, ni l'establiment d'un import màxim de retribució, va propiciar que altres col·lectius, per exemple el d'esportistes d'alt nivell, per als quals, en principi, no estava previst aquest règim, optessin pel mateix.

I segons l'AEAT, no es tindrà tampoc en compte la situació personal o familiar del contribuent perquè la tributació sempre és individual.

Aquesta mesura, finalment, només pot ser aplicada per una persona física i no en cas de tributació per unitat familiar. Per tant, el contribuent pot optar i tributar segons l'IRNR, mentre que la resta de la unitat familiar pot tributar d'acord amb l'IRPF. La tributació sempre és individual, fins i tot en el supòsit que els dos cònjuges estiguin acollits a aquest règim especial.

A França, una mesura com la que acabem de veure per atreure els impatriats també existeix des de 2004<sup>453</sup> i representa un dels dispositius d'exempció fiscal dels més avantatjosos de l'impost sobre la renda de les persones físiques<sup>454</sup>. Aquesta mesura per als treballadors arribats per exercir la seva activitat professional a França des de l'estranger es regula a través l'article 155.B.CGI i consisteix en una exempció de les rendes obtingudes a França durant un període de 8 anys següents des que es produeix el desplaçament.

Les persones que poden aplicar aquest règim són tant els treballadors per compte aliè i com els treballadors "fiscalment assimilables", segons l'article 80.ter.CGI. En aquesta categoria entrarien: en la SA, el president del Consell, el director general, l'administrador

---

<sup>453</sup> Loi 2003-1312 du 30 décembre 2003.

<sup>454</sup> PREGLIASCO, N. "Le régime des impatriés après la loi de finances pour 2017: état des lieux d'un dispositif toujours plus attractif". *Galahad*. 18.01.2017.

<http://www.galahad-legal.com/fr/nos-articles/le-regime-des-impatries-apres-la-loi-de-finances-pour-2017-etat-des-lieux-d-un> (consultat per última vegada el 13/02/2020).

provisionalment delegat, els membres del Consell d'Administració, i qualsevol administrador o membre del Consell de Supervisió de Missions Especials ; en la SARL, els gerents minoritaris<sup>455</sup>; i en altres empreses o institucions subjectes a l'IS, els directors sotmesos al règim social dels empleats.

La condició per beneficiar de la mesura és que la persona sigui, o bé destacada des de l'estranger per ocupar una feina en una empresa resident a França que tingui lligams amb la primera (enllaç capitalista, jurídic, comercial..), o bé directament contractada a l'estranger per una empresa resident a França, sigui que sigui la forma jurídica de l'empresa ocupadora però amb un establiment permanent a l'estranger. Amb aquest requisit s'eliminen els casos de trasllat per iniciativa personal. Es destaca que el legislador ha fet prova de flexibilitat per respondre a les necessitats del món empresarial, mantenint l'aplicació de la mesura tot i que el treballador es permuti en una altra empresa francesa del grup<sup>456</sup>.

Un altre requisit de la mesura és que el treballador fixi a França la seva residència des de la presa de funcions<sup>457</sup>, que es computa a partir del contracte, i que el treball sigui de durada limitada. A més, la persona no d'haver estat resident a França durant els 5 períodes impositius anteriors a aquell en què es produeixi el seu desplaçament a territori francès, de manera ininterrompuda. Tanmateix la persona beneficiària de l'exempció ja podia haver treballat en l'empresa francesa prèviament, a condició que respecti la condició de no residència a França durant els 5 darrers anys<sup>458</sup>.

La mesura francesa consisteix, fins a un sostre a definir, en una exempció fiscal de les rendes del treball directament lligades a la situació del trasllat (sous i salaris, primes d'impatriació o d'expatriació), i també en una deducció de les cotitzacions de pensions de jubilació o de previsió social<sup>459</sup>.

El contribuent ha d'escollir entre dues opcions de sostre: o bé l'exempció es limita a un sostre que correspon a 50% de la renda total, o bé l'exempció és limitada a un sostre que

---

<sup>455</sup> Els administradors majoritaris no es consideren fiscalment com a empleats (article 62 del CGI), però, en la pràctica, la imposició dels seus ingressos és idèntica a la dels administradors minoritaris i, per tant, es consideren empleats i poden aplicar la deducció per despeses del 10%.

<sup>456</sup> BOFIP - BOI-RSA-GEO-40-10-10 - 21/06/2017.

<sup>457</sup> Aquesta condició s'obté amb qualsevol criteri de residència fiscal a França: presència de la llar o lloc de residència principal, o exercir una activitat professional a títol principal.

<sup>458</sup> BOFIP -BOI-RSA-GEO-40-10-20 - 21/06/2017- Apartat 40.

<sup>459</sup> BOFIP -BOI-RSA-GEO-40-10 - 21/06/2017-Apartat 10.

correspon al 20% de les rendes en relació amb l'activitat a l'estranger, però sense prendre en compte la prima d'impatriació<sup>460</sup>.

La prima d'impatriació es computa pel seu import real a condició que aquest import o que el seu mode de determinació es fixi prèviament al trasllat del treballador i que el sou del treballador sigui igual o superior al d'un treballador que faci el mateix treball a França<sup>461</sup>. També l'exempció fiscal s'aplica a algunes rendes passives com els rendiment del capital mobiliari percebuts a l'estranger i algunes plusvàlues de cessió de valors mobiliaris detinguts a l'estranger. En aquest cas, l'exempció fiscal és de 50% de l'import, sense cap sostre. No està prevista, en canvi, cap exempció per les contribucions socials que s'apliquen sobre l'import total.

La deducció de les cotitzacions de pensions de jubilació suplementària o de previsió social complementària, als quals els treballadors eren afiliats abans de l'arribada a França, es limita a un sostre d'acord amb l'article 83.1. quater. apartat 4 CGI i l'article 83.2. apartats 2 i 3. CGI, sota la condició que aquests règims siguin conformes amb la Directiva 98/49/CE, de 29/06/1998.

En els darrers anys, la mesura s'ha volgut fer més atractiva. A partir de 2016, la durada d'exempció es va ampliar de 5 anys fins a 8 anys des del trasllat del treballador, d'acord amb l'article 71 de la Llei de pressupostos 2017 a França<sup>462</sup>. A més, des de 2017, les primes d'impatriació es beneficien d'una exempció del tipus de gravamen aplicable sobre els salaris, d'acord amb l'article 231.Q.bis.CGI, tot i que aquesta exempció no s'aplica a la part de remuneració en relació amb els dies de treball realitzats a l'estranger<sup>463</sup>.

### 6.1.2. La mesura Schumacker

En aplicació de la Recomanació 94/74/CE de la Comissió europea, de 21 de desembre de 1993, relativa a la imposició de certes rendes obtingudes per no residents en un Estat

---

<sup>460</sup> BOFIP - BOI-RSA-GEO-40-10-20 - 21/06/2017.

<sup>461</sup> Una opció per a una avaluació a preu fet és possible per als treballadors que es contracten directament a l'estranger, la qual correspon al 30% de la remuneració neta total.

<sup>462</sup> Loi 2016-1917 du 29 décembre 2016, art. 71.

<sup>463</sup> PREGLIASCO, N. "Le régime des impatriés après la loi de finances pour 2017: état des lieux d'un dispositif toujours plus attractif". *Galahad*. 18.01.2017.

<http://www.galahad-legal.com/fr/nos-articles/le-regime-des-impatries-apres-la-loi-de-finances-pour-2017-etat-des-lieux-d-un> (consultat per última vegada el 13/02/2020).

membre altre que l'Estat de residència, els Estats membres de la UE, també França i Espanya<sup>464</sup>, adopten la mesura "Schumacker", la qual assimila el contribuent no resident a un resident fiscal si aquest subjecte obté com a mínim 75% de les seves rendes en l'Estat de la font.

La Recomanació de la Comissió europea és conseqüència de la sentència del TJUE "Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker" C-279/93, de 14 de febrer de 1995, relativa a les situacions dels no residents que perceben la quasi totalitat de les rendes en l'Estat de l'activitat i que, per tant, no poden beneficiar d'una presa en consideració de la seva capacitat contributiva en l'Estat de residència per insuficiència de rendes.

Aquesta sentència també va permetre definir la posició del TJUE sobre l'existència de sistemes fiscals diferents entre residents i no residents. En aquest tema, es destaca que el TJCE admet que un sistema fiscal per als no residents més rigorós està justificat.

Segons el TJCE, un règim fiscal diferent entre els residents i els no residents és admissible, essent lògic que s'excloquin de l'obligació real de contribuir que afecta els no residents determinades deduccions, com les lligades a la situació personal o familiar. En efecte, el sistema fiscal per als no residents serà més rigorós, però aquesta situació es compensa en l'Estat de residència, que tindrà en compte aquesta situació.

Ara bé, el TJUE també admet que no és el mateix quan la persona no obté la totalitat o quasi la totalitat de les seves rendes a l'Estat de la font. Segons la Recomanació 94/79/CEE, el percentatge que s'identifica amb quasi la totalitat és del 75%. En aquesta sentència el TJCE revisa la conclusió de la sentència Bachmann respecte la coherència i conclou que si l'Estat de residència no pot tenir en compte les circumstàncies personals i familiars perquè la totalitat de les rendes estan obtingudes a l'Estat de l'activitat, aquest ha d'aplicar als no residents les mateixes deduccions que per a un resident.

## **6.2. Les mesures per als expatriats**

Els dos Estats, Espanya i França, adopten mesures fiscals bastant similars amb un règim d'excessos destinat als residents fiscals, i que consisteix en l'exempció dels excessos quan aquests subjectes es desplacen en un altre Estat. A Espanya, aquest règim es regula a través l'article 9.A.3.b RIRPF i a França a través l'article 81.A.CGI.

---

<sup>464</sup> La transposició de la mesura és l'article 33.LIRNR.

Ara bé, només Espanya preveu un règim d'exempció fiscal pels residents en relació amb els treballs realitzats a l'estranger, d'acord amb l'article 7p.LIRPF.

#### 6.2.1. El règim d'excessos en els dos Estats per als residents

A Espanya, l'article 9.A.3.b) del Reglament RIRPF estableix una exempció fiscal sobre els excessos que perceben els treballadors per compte aliè d'empreses amb destinació a l'estranger de cara a les remuneracions que percebrien en cas de trobar-se a Espanya.

Les persones que poden beneficiar d'aquesta mesura són els funcionaris públics espanyols, el personal al servei de l'Administració de l'Estat, els funcionaris i el personal al servei d'altres administracions públiques que tenen una finalitat, conforme als article 4.5.6 del RD 6/1995, de 13 de gener, i els empleats d'empreses amb destinació a l'estranger. Les rendes enteses són els sous, jornals, antiguitats, pagues extraordinàries, fins i tot la de beneficis, ajuda familiar o qualsevol altre concepte, per raó de càrrec, ocupació, categoria o professió en el supòsit de trobar-se destinats a Espanya. Es precisa que l'aplicació d'aquesta mesura necessita el trasllat del centre de treball a l'estranger.

A França, en cas que no es pugui beneficiar d'una exempció total<sup>465</sup>, d'acord amb l'article 81.A.CGI, els contribuents poden beneficiar d'una exempció parcial corresponent als excessos percebuts. Els requisits són que els desplaçaments siguin efectuats només per a l'interès de l'ocupador, per a una residència efectiva mínima de 24 hores, que els excessos siguin fixats previament al desplaçament, i que no excedeixin el 40% de la remuneració. En tot cas, els excessos computen als efectes de càlcul del tipus efectiu.

#### 6.2.2. L'exempció 7.p.LIRPF sobre els treballs realitzats a l'estranger pels residents a Espanya.

---

<sup>465</sup> Les rendes obtingudes a l'estranger estan totalment exemptes a França, o bé quan estan efectivament gravades en l'Estat de l'activitat amb un impost general sobre la renda al menys igual a  $\frac{2}{3}$  del que haurien tributar a França sobre la mateixa base de gravamen, o bé que es refereixen a una activitat limitativament enumerada per la Llei exercida a l'estranger durant una durada mínima (CGI, art. 81 A, I-2°): 123 dies durant 12 mesos consecutius, per a les activitats de construcció, de recerca i extracció de recursos naturals, o de navegació a bord de vaixells comercials armats registrats al Registre Internacional francès, o bé més de 123 dies durant un període de 12 mesos consecutius per a les activitats de prospecció comercial.

Aquesta mesura espanyola, també anomenada “règim especial dels expatriats”, es regula a través l'article 7. p LIRPF i permet una exempció de les rendes obtingudes a l'estranger fins a 60.100€

Una característica a prendre en consideració és que aquesta mesura és incompatible, per als contribuents destinats a l'estranger, amb el règim d'excessos exclosos de tributació previst en el reglament de l'IRNR, sigui quin sigui el seu import. El contribuent pot optar per l'aplicació del règim d'excessos en substitució d'aquesta exempció<sup>466</sup>.

La condició per a l'aplicació d'aquesta mesura 7.p.LIRPF és que els treballs es realitzin efectivament a l'estranger i també que, d'una banda, es realitzin per a una empresa o entitat no resident a Espanya o un establiment permanent radicat a l'estranger en les condicions que s'estableixin per reglament<sup>467</sup>, i de l'altra, que en el territori en què es realitzin els treballs s'apliqui un impost de naturalesa idèntica o anàloga a la d'aquest impost i no es tracti d'un país o territori considerat paradís fiscal<sup>468</sup>.

Per satisfer al requisit sobre els treballs efectivament efectuats a l'estranger, la DGT ha precisat en la consulta vinculant V0563-10, que es requereix tant un desplaçament del treballador fora del territori espanyol, com que el centre de treball s'ubiqui, almenys de forma temporal, fora d'Espanya. En la consulta vinculant V1562-09, la DGT precisa que el treballador pot, o bé mantenir una relació laboral amb una societat estrangera, o bé mantenir una relació laboral amb l'entitat resident a Espanya però prestar els seus serveis a una entitat estrangera.

En cas que el desplaçament del treballador estigui lligat a un contracte amb una empresa estrangera sense vinculació amb l'empresa d'origen, la DGT precisa que el beneficiari és l'empresa estrangera i llavors l'exempció serà aplicable ( V1749-09).

Finalment, quan es tracta de serveis prestats conjuntament en favor de diverses persones o entitats vinculades, i sempre que no fos possible la individualització del servei rebut o la quantificació dels elements determinants de la seva remuneració, serà

---

<sup>466</sup> DGT, consulta vinculant V0563-10, de 22/03/2010.

<sup>467</sup> En particular, quan l'entitat destinatària dels treballs estigui vinculada amb l'entitat ocupadora del treballador o amb aquella en què presti els seus serveis, s'han de complir els requisits que preveu l'apartat 5.16 del text refós de la Llei de l'Impost sobre Societats, és a dir, que els serveis prestats produeixin o puguin produir un avantatge o utilitat al seu destinatari.

<sup>468</sup> Es considera complert aquest requisit quan el país o territori en què es realitzin els treballs tingui subscript amb Espanya un CDI que contingui clàusula d'intercanvi d'informació, com és el cas de França.

possible distribuir la contraprestació total entre les persones o entitats beneficiàries d'acord amb unes regles de repartiment que atenguin a criteris de racionalitat. S'entén complert aquest criteri quan el mètode aplicat tingui en compte, a més de la naturalesa del servei i les circumstàncies en què aquest es presti, els beneficis obtinguts o susceptibles de ser obtinguts per les persones o entitats destinatàries.

L'exempció, per altra banda, s'aplicarà a les retribucions meritades durant els dies d'estada a l'estranger, amb el límit màxim de 60.100 euros anuals. Per reglament es pot establir el procediment per calcular l'import diari exempt. La Llei LIRPF no estableix quina entitat ha de pagar les remuneracions. Per tant, sembla indiferent que sigui la pròpia empresa espanyola, el seu establiment a l'estranger o l'empresa o entitat no resident.

No existeix cap obligació de practicar retencions sobre les rendes exemptes. Aquesta regla és important, perquè hi ha una incertesa generalitzada davant de l'aplicació de l'exempció als treballadors transfronterers.

Alguns autors pensen que la mesura resulta aplicable també als treballadors estrangers, ja que l'article no porta cap menció específica i que, per naturalesa, si aquests treballadors estrangers són residents a Espanya, aleshores els seus rendiments serien percebuts exclusivament a l'estranger, ja que el treball està prestat fora d'Espanya, lloc de residència<sup>469</sup>. També en nombroses consultes es contesta que, d'acord amb el que disposa l'art. 15.4 del CDI vigent entre Espanya i França o Portugal, en el cas de treballadors transfronterers, la tributació de les remuneracions percebudes per raó d'una ocupació tributen a l'Estat de residència (Espanya) i que l'aplicació de l'exempció de l'art. 7.p) del TRLIRPF, resultarà aplicable, amb el límit màxim de 60.101,21 euros, si es compleixen els requisits establerts<sup>470</sup>:

En sentit contrari<sup>471</sup>, l'agència estatal de l'administració tributària opina que aquesta exempció no es trobar en coherència amb el estatut dels treballadors transfronterers i que per tal que fos aplicable s'haurien de modificar els textos normatius: *“también sería*

---

<sup>469</sup> RIVAS VALLEJO, P., MARTIN ALBÀ, S.. *Los desplazamientos temporales de trabajadoras espanoles al extranjero*. Efectos laborales y tributarios. Revista del Ministerio de Trabajo y asuntos sociales. 27.2000. p.43.

<sup>470</sup> Serapeum. *“IRNR - Trabajadores fronterizos.exención art.7.p) trlirpf”*. (data de consulta: 23.09.2021). <https://www.pratsglas.com/es/consulta-fiscal/irnr-trabajadores-fronterizosexencion-art7p-trlirpf> (consultat per última vegada el 23/05/2020).

<sup>471</sup> ESCALADA, *óp cit. pàg.81*.



*recomendable plantearse la modificación del artículo 7p) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para excluir de este supuesto de exención las rentas obtenidas por los trabajadores fronterizos. La aplicación de esta exención a los trabajadores fronterizos, confirmada tanto por la DGT (CV1376-07), como por el TSJPV (Sentencias de 6 de abril de 2011 y 13 de abril de 2011), tiene como consecuencia que si el residente en España que trabaja en Francia gana menos de 60.100 euros anuales, no tribute por sus rendimientos del trabajo ni en Francia, ni en España, resultado que no parece ser el perseguido ni por la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni por el Convenio para evitar la doble imposición”.*

### **6.3. El principi de no agreujament a França**

A França s'aplica el principi de no agreujament, que significa que un contribuent no pot, en virtut d'un conveni de no doble imposició internacional, trobar-se en una situació fiscalment més desfavorable que la que seria aplicable en absència del mateix, quan entraria en joc la normativa fiscal interna a França<sup>472</sup>.

En efecte, com que els CDI prevalen sobre la normativa interna, davant una renda obtinguda en un context internacional, el jutge ha de preguntar-se si és gravable en aplicació del CDI o segons quines modalitats aquesta renda és gravable en l'Estat que té la potestat de gravamen. Si és França, en aquest moment només la normativa interna s'aplica. En certes ocasions, i en particular pel que fa a les regles d'EDII, el conveni inclou regles relatives a les modalitats de gravamen, en preveure recórrer al mètode de la imputació, mentre que la normativa interna preveu el mètode de l'exempció amb aplicació del tipus efectiu. Sobre aquets tema, el conveni també preval sobre la normativa interna i per tant, la pregunta és més la dels principis de primacia dels convenis fiscals de cara a la normativa interna<sup>473</sup>.

## **7. POSSIBLES FONTS DE DISCRIMINACIONS**

Els treballadors fronterers que resideixen i treballen en la UE es beneficien, com tots els treballadors migrants, del principi de no discriminació i d'igualtat de tractament previstos per als treballadors que es desplacen dintre el territori de la Unió.

---

<sup>472</sup>CE 31 juillet 2009 n° 296471 sect., Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited : RJF 11/09 n° 979, concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133.

<sup>473</sup> Sentència Lecat de la *Cour administrative d'appel de Paris* en data del 6.07.00, i la sentència Esselte Dymo del *Tribunal administratif de Paris* en data del 12.12.00.

Un estudi del Parlament europeu de l'any 2010 sobre la situació dels treballadors fronterers en la UE<sup>474</sup> demostra molts obstacles a la mobilitat transfronterera en matèria de fiscalitat directa, com igualment en matèria d'interacció possible entre els règims de imposició directa i de seguretat social.

Tot i que, d'acord amb el CDI hispano-francès, el treballador fronterer tributa per a les seves rendes de l'article 15 a l'Estat de residència, queden moltes ocasions per a les quals tributa com a no resident, sigui perquè no es considera com a transfronterer o perquè obté rendes excloses de l'article 15.

En efecte, un dels primers obstacles a la seva mobilitat és que falta un concepte clar del treballador transfronterer i una falta de normativa vinculant de la part de la UE. Per tant, hem de referir-nos al conveni vigent entre els dos Estats que estipula que, en cas de desacord sobre la qualitat del treballador, s'ha de recórrer a la normativa de l'Estat de la font.

A més, el TJUE accepta una càrrega fiscal diferent entre un resident i un no resident tot i que aquesta regla només pot aplicar-se fora de la Recomanació 94/79/CEE, que es basa en la idea central de no discriminació dels no residents i que vol incentivar un grau de gravamen similar si les rendes superen 75% de la renda total disponible. En efecte, en relació a la imposició de les rendes dels treballadors, per compte aliè o no, que treballen en un altre Estat membre i subjectes a l'impost com a no residents, l'article 2 de la Recomanació estipula que "los Estados miembros no someterán las rentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 1, en el Estado miembro que las grave, a un impuesto superior al que dicho Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro. La aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 estará subordinada a la condición de que las rentas contempladas en el apartado 1 del artículo 1 que sean imponibles en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente, constituyan como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dicha persona durante el año fiscal".

---

<sup>474</sup> *Parlement européen. Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne (Maig de 1997).*  
[https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary\\_fr.htm](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_fr.htm) (consultat per última vegada el 13/02/2020).

Es nota que aquesta Recomanació implica tant els rendiments del treball dependent que per compte propi, i també les pensions i altres rendes similars percebudes per a un antiga ocupació, així com les pensions de seguretat social.

Per conseqüència, les situacions de discriminació possibles per als treballadors fronterers a la frontera hispano francesa podran sorgir per a les rendes no gravades a l'Estat de residència i en situacions diferents de la Recomanació.

La noció de discriminació implica o bé tractaments diferents a situacions similars o bé tractaments similars a situacions diferents. En el nostre cas, les discriminacions es justificaran perquè hi ha situacions similars entre un resident o un no resident que té la qualitat de treballador fronterer.

### **7.1. Examen sobre la presa en compte de la capacitat econòmica i de la unitat familiar.**

El principi de capacitat contributiva té relació amb el principi de justícia tributària. A Espanya, en l'article 31.3 de la Constitució espanyola<sup>475</sup> i l'article 3 de la Llei 58/2003<sup>476</sup>, de 17 de desembre (BOE núm. 302, d'ara endavant Llei general tributària), sobre els principis de l'ordenament i aplicació del sistema tributari, apareix aquest principi en primer lloc dels que fonamenten el sistema tributari espanyol. Segons els textos, sembla que la Constitució predica la capacitat contributiva de l'individu i no la que posseeix el grup<sup>477</sup>.

A França, en canvi, el gravamen per unitat familiar com a unitat d'imposició troba el seu fonament en la noció d'equitat, tal com resulta de l'article 13 de la "Declaration des droits de l'homme et du citoyen"<sup>478</sup> de 1789, per satisfer una equitat de les rendes i també una

---

<sup>475</sup> Article 31 de la Constitució: 1. Tothom contribuirà al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, tindrà abast confiscatori. 2. La despesa pública realitzarà una assignació equitativa dels recursos públics, i la programació i execució respondran als criteris d'eficiència i economia. 3. Només es podran establir prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei.

<sup>476</sup> Article 3.LGT: 1. L'ordenament del sistema tributari es basa en la capacitat econòmica de les persones obligades a satisfer els tributs i en els principis de justícia, generalitat, igualtat, progressivitat, equitativa distribució de la càrrega tributària i no-confiscatorietat. 2. L'aplicació del sistema tributari es basa en els principis de proporcionalitat, eficàcia i limitació de costos indirectes derivats del compliment d'obligacions formals i assegura el respecte dels drets i les garanties dels obligats tributaris.

<sup>477</sup> Díaz, E. "Cómo Declara en el IRPF la Unidad Familiar" ( 18.04.1999).

<http://www.elmundo.es/sudinero/99/SD168/SD168-10a.html>. (consultat per última vegada el 13/02/2020).

<sup>478</sup> Article. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

equitat entre iguals i tenir en compte les diferències entre ells. El Consell Constitucional francès interpreta la concepció de capacitat econòmica en el marc de la imposició de la renda de les persones físiques com la que mesura els recursos no a nivell individual, sinó a nivell de grup de persones quan aquestes formen una comunitat legalment qualificada d'unitat familiar. Així, per exemple, va censurar la contribució excepcional sobre els ingressos molt elevats al·legant que es recapta sobre les persones físiques i no sobre la unitat familiar, la qual cosa és contrària a la Constitució<sup>479</sup>. D'aquesta manera, la contribució s'exigeix en funció de la capacitat econòmica demostrada per les persones que integren la unitat familiar.

En les apel·lacions de capacitat econòmica i capacitat contributiva, la doctrina espanyola ha creat dos conceptes similars quant a la seva denominació, però que per a alguns autors no ho són tant quant al seu significat. En efecte, alguns autors entenen la capacitat econòmica com la titularitat d'un patrimoni o d'una renda per fer front al pagament del tribut, un cop cobertes les despeses de la família. Defensen aquesta teoria amb el fet que hi ha un mínim exempt i unes deduccions per les persones que conviuen amb el subjecte passiu, la qual cosa implica que el principi de capacitat econòmica inclou en si mateix el contingut del principi de no confiscatorietat.

Quan el legislador espanyol i el Tribunal Constitucional parlen de capacitat econòmica, entenen que un subjecte passiu pot tributar quan té recursos econòmics suficients per a fer-ho, no només sobre un tribut individualment considerat, sinó també respecte del conjunt de figures tributàries que recauen sobre ell<sup>480</sup>. També han estat identificades pel Tribunal Constitucional la capacitat econòmica i la capacitat de pagament a la STC 37/1987, FJ 13è.

Quan s'opta per la tributació conjunta, es produeix una acumulació de les rendes que al seu torn provoca un increment del tipus marginal, els Estats adopten mesures correctives. Per atenuar aquest efecte, les solucions que s'adopten en els Estats es basen en els sistemes de divisió de les rendes<sup>481</sup>, però a França el sistema corrector és el quocient familiar<sup>482</sup>. Aquest sistema consisteix a dividir la renda total de la unitat familiar pel nombre de membres, calcular la quota íntegra i multiplicar-la pel quocient.

---

<sup>479</sup> Decisió 2012-662 DC de 29 de desembre de 2012.

<sup>480</sup> DE VICENTE, F.: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite de la concurrencia de tributos". *Crónica tributaria*, No. 144, 2012, p.153.

<sup>481</sup> Aquesta tècnica s'utilitza a Alemanya, Irlanda, Luxemburg i Portugal.

<sup>482</sup> Díaz, E. "Cómo Declara en el IRPF la Unidad Familiar" ( 18.04.1999).  
<http://www.elmundo.es/sudinero/99/SD168/SD168-10a.html>

Segons la finalitat que persegueix la utilització del quocient, es pot prendre en compte sols els membres de la unitat que obtenen rendes o bé prendre en compte tots els membres de la unitat. La primera tècnica vol corregir la discriminació de la família, però es pot témer que aquest sistema faci tributar els solters més que les famílies. La segona tècnica vol reduir la progressivitat de l'impost. Aquesta última és la que s'utilitza a França, però aplicant una ponderació segons la situació personal de cadascun dels membres de la família.

Per alguns autors, aquest sistema francès del quocient pot ser molt regressiu, ja que beneficia als rics, i pot ser discriminatori, perquè afavoreix les unitats sense fills, els divorciats i els viudots amb fills<sup>483</sup>.

La pròxima reestructuració del procediment fiscal a França quant a l'impost sobre els rendes de les persones físiques consisteix a aplicar un sistema de retencions fiscals proporcional a les rendes pagades. Aquest model pot generar una desaparició ràpida de la noció fiscal d'unitat familiar, ja que el legislador ha previst que els cònjuges podran optar per a una imposició separada en l'objectiu que el tipus de les retencions prengui en compte el nivell de rendes de cadascun dels membres<sup>484</sup>. Per tant, la individualització de l'impost i la supressió de la unitat familiar podrien provocar la supressió del mecanisme del quocient familiar, fet que necessitarà utilitzar un altre mecanisme en la presa en compte de la capacitat contributiva dels contribuents. Entre els altres mecanismes correctors de la tributació conjunta hi ha la utilització d'escales diferenciades, l'establiment d'exempcions parcials o l'aplicació de reduccions sobre la base imposable o de deduccions sobre la quota íntegra.

A Espanya la regla general és la declaració individual, però en cas de tributació conjunta s'apliquen les mateixes escales de gravamen (general i autonòmica o complementària) que per a la tributació individual. Llevat dels casos expressament previstos en la normativa de l'impost, la declaració conjunta no suposa l'ampliació de cap dels límits que afecten a determinades partides deduïbles<sup>485</sup>. Les mesures correctives que s'adopten llavors consisteixen a aplicar d'una banda reduccions en la base imposable

---

<sup>483</sup> DESCALÇ, A.; HIGÓN, F.J.: *Sistema fiscal: introducció a la imposició*. PUV, Valencia, 2007. p.77.

<sup>484</sup> Politique magazine. "La disparition de la famille programmée par le droit fiscal". (08.03.2017)  
<https://www.politiquemagazine.fr/economie/economie-francaise/la-disparition-de-la-famille-programmee-par-le-droit-fiscal/>

<sup>485</sup><http://www.agenciatributaria.es>

per tributació conjunta segons la modalitat de la unitat familiar<sup>486</sup> i d'altra banda una reducció per contribuïent<sup>487</sup>. Es destaca que en cas d'aportacions als diferents sistemes de previsió social, els límits màxims de reducció s'apliquen individualment per cada mutualista o particip en la unitat familiar.

Per tant, es poden percebre algunes distorsions en les regles fiscals que s'utilitzen en cadascun dels dos Estats pel que fa a la presa en compte de la capacitat contributiva, situació que pot generar una penalització fiscal per al contribuïent que efectua una activitat transfronterera sense que l'impost s'adapti a la seva situació personal i familiar.

## **7.2. Discriminació dels treballadors transfronterers pel que fa a les deduccions o incentius fiscals particulars.**

En aquest àmbit de la fiscalitat directa, sempre es poden verificar tractaments fiscals diferents entre els resident i no residents en matèria de deduccions o incentius fiscals particulars que poden crear situacions de discriminacions.

A França, tot i que la regla de gravamen dels no residents apliqui una escala progressiva similar a l'IRPF i s'utilitzi igualment el principi de quocient familiar que permet una presa en compte de la unitat familiar i que representa un criteri de la capacitat contributiva del treballador, la presa en compte de les despeses personals no serà similar.

En efecte, la normativa de l'Impost per als no residents a França no permet deduir despeses dels ingressos procedents de fonts franceses, d'acord amb l'article 164.A.CGI, que indica: "Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite)<sup>488</sup>.

---

<sup>486</sup> Reducció en la base imposable de 3.400 € anuals per tributació conjunta en la modalitat d'unitat familiar composta per matrimonis no separats legalment o de 2.150€ anuals en cas d'unitats familiars compostes pel pare o mare no casat, vidu o separat legalment amb els fills menors, o majors incapacitats judicialment subjectes a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada, que convisquin amb ell o amb ella.

<sup>487</sup> La quantia del mínim per contribuïent és de 5.550 euros anuals, amb independència del nombre de membres integrats en la unitat familiar. No obstant això, per a la quantificació per edat i discapacitat es tindran en compte les circumstàncies personals de cadascun dels cònjuges. Aquestes quanties no s'aplicaran per fills, independentment de l'aplicació de mínims per descendents i per discapacitat.

<sup>488</sup> Tanmateix, es pot beneficiar de determinades reduccions o crèdits tributaris, com ara la reducció d'impostos per a inversions de lloguer al sector turístic i el crèdit fiscal per a despeses de prevenció de

També el sistema de la “*réfaction*” representa una reducció fiscal per a les unitats més modestes que aprofita als contribuents des de l’inici de l’any 2017, però beneficiant només als residents fiscals a França, segons l’article 4B.CGI<sup>489</sup>. La reducció fiscal s’aplica al “*revenu fiscal de référence*” que té el seu equivalent amb la base liquidable a Espanya. Es pot percebre, en conseqüència, una discriminació per als no residents que no poden compensar l’impost.

### **7.3.Examen de les regles d’eliminació de la DII en el CDI hispanofrancès**

Pel que fa a la imposició dels altres rendiments que pot obtenir el treballador fronterer, a vegades el CDI pot atorgar un dret exclusiu d’imposició a l’Estat de la font (és a dir l’Estat de no-residència) sense cap limitació. En conseqüència, s’haurà de veure en quina mesura la renda és gravable o exempta en l’Estat de la font, perquè aquest fet generarà que l’Estat de residència hagi d’aplicar o no una regla d’eliminació<sup>490</sup>.

Les regles previstes en el CDI franco-espanyol es descriuen en l’article 24 i són lleugerament diferent segons cadascun dels Estats.

A França, l’eliminació de la doble imposició per als residents que reben ingressos d’origen espanyol es realitza d’acord amb dos mètodes diferents segons el tipus de rendes: el mètode d’imputació ordinària o el mètode d’exempció amb progressivitat.

El primer mètode d’imputació ordinària s’aplica als dividendes sotmesos a imposició a Espanya (tipus màxim del 15%), als interessos sotmesos a imposició a Espanya (tipus màxim del 10%), als cànons (llevat dels derivats de drets d’autor sobre una obra literària o artística) sotmesos a imposició a Espanya (tipus màxim del 5%), als guanys en capital obtinguts de l’alienació de béns immobles o d’accions o participacions en beneficis, a les remuneracions obtingudes per raó d’un treball exercit a bord d’un buc o aeronau de tràfic internacional, a les dietes d’assistència dels membres de Consells d’administració, i a les rendes dels artistes i esportius .

---

riscos tecnològics en habitatges de lloguer o crèdit per impost de competitivitat laboral i crèdit per a empreses.

<sup>489</sup> DUHEM,J., PILLEYRE,S. “*Réfaction de l’impôt sur le revenu en faveur des ménages à revenus modestes*”. FAC Jacques DUHEM. (13.01.2017).

<https://www.fac-associes.com/wp-content/uploads/2017/01/416-13-JANV-2017-FISCA.pdf> (consultat per última vegada el 13/02/2020).

<sup>490</sup> DGT consulta 0802-00, de 7/04/2000.

El mètode consisteix en incloure els ingressos de fonts espanyoles a la base imposable a França pel seu import brut i deduir l'import de l'impost espanyol realment pagat dins del límit de l'impost francès corresponent a aquests ingressos.

El segon mètode d'exempció amb progressivitat s'aplica als altres ingressos procedents de fonts espanyoles, que poden estar exempts a França quan siguin subjectes a impostos a Espanya. Aquesta mesura permet incloure la renda exempta a França amb la finalitat de determinar el tipus aplicable a altres ingressos no exempts. L'exempció es fa pel mitjà d'un crèdit fiscal equivalent a l'impost francès.

A Espanya, l'article 24 estipula la regla aplicable a les rendes del treballador segons el mètode de la imputació ordinària, amb l'atribució d'un crèdit fiscal equivalent a la quota pagada a França sense poder excedir l'equivalent a Espanya<sup>491</sup>.

També el CDI preveu que Espanya pugui aplicar la regla de "taxa efectiva" per a la imposició de rendes exemptes a Espanya, és a dir, pot tenir en compte aquests ingressos per a la determinació del tipus impositiu.

D'entre els avantatges del mètode d'imputació ordinària, es pot notar que aconsegueix una equitat des del punt de vista de l'Estat de residència, tot i que no es compleix plenament quan el gravamen en l'altre Estat és superior al crèdit fiscal atorgat. En efecte, per al contribuent, aquest mètode permet tenir en compte la seva capacitat econòmica real, amb càrregues similars, independentment de l'origen de la renda, llevat si la imposició en l'Estat de la font és superior a la de l'Estat de residència. També es nota que aquest mètode permet compartir la potestat tributària entre els Estats.

Entre els inconvenients d'aquest mètode d'imputació, destaca una eliminació dels incentius fiscals que pugui concedir l'Estat de la font i un major ingrés fiscal per a l'Estat de residència contrari a la voluntat atractiva de l'Estat de la font<sup>492</sup>.

A més, aquest mecanisme del crèdit fiscal té límits<sup>493</sup>. Efectivament, quan un contribuent resident a França, per exemple, disposa de rendes gravades exclusivament a l'Estat de residència i també disposa de rendes de font estrangera elegibles per a un crèdit fiscal

---

<sup>491</sup> Els dividendes presenten una particularitat, ja que disposen d'una regla específica en l'article 24.2.CDI.

<sup>492</sup> BARNABAS, F., *óp cit.* p.20

<sup>493</sup> Revue Fiduciaire, feuillet hebdomadaire n° FH 3593. Ed RF. 2015



a França, es genera un augment de l'impost sobre la renda a França. Aquest mecanisme no és tant neutre com es voldria i seria més convenient parlar d'un sistema d'atenuació, no evitació, de la doble imposició.

Per pal·liar a aquest inconvenient, alguns Estats utilitzen la clàusula de l'impost no pagat "tax sparing", que consisteix en aplicar el mètode d'imputació però deduint l'impost que teòricament s'hauria pagat en l'Estat de la font si no s'hi hagués previst incentius fiscals. Espanya no reconeix unilateralment aquesta clàusula, però alguns convenis bilaterals la contenen, com és el cas amb França. Ara pocs CDI inclouen la possibilitat que un resident a Espanya la puguin aplicar, perquè la majoria la preveuen per a rendes de font espanyola percebudes per a no residents a Espanya.

El mètode d'exempció amb progressivitat presenta avantatges: és més senzill en la seva aplicació, ja que actua com a divisió de bases imposables i elimina de manera correcta la DII. Ara bé, aquest mètode necessita una renúncia expressa de l'Estat de residència al gravamen de les rendes imposables en l'altre Estat i pot ser més avantatjós per al contribuent si el tipus en l'Estat de la font és inferior al tipus en l'Estat de residència.

En sentit oposat, els inconvenients del mètode són que no respecta plenament els principis d'equitat des del punt de vista de l'Estat de residència i que no aconsegueix tan bons resultats recaptadors per a ell.

#### **7.4. Risc de confusió entre les taxes de fiscalització de la Seguretat social i els impostos**

El problema de les retencions obligatòries a França abans de 2015 en concepte de contribucions socials CSG-CRDS es va resoldre parcialment amb una sentència del TJUE.

La sentència del TJUE C-623/13 De Ruyter, de 26 d'abril de 2015, va obligar a França a reemborsar les contribucions socials CSG i CRDS als ciutadans europeus de la UE i de l'EEE no afiliats al règim de Seguretat social francès, perquè aquestes retencions socials es varen percebre indegudament. En efecte, contràriament al dret comunitari, aquesta taxa, erròniament qualificada com impost, i que havia de finançar les despeses públiques de l'Estat, permetia finançar el règim de Seguretat social francès i no havia d'aplicar-se als ciutadans no afiliats a França.

El 25 de juliol de 2015, el Consell d'Estat francès va confirmar la decisió del TJUE que interpretava que una persona que depèn d'un sistema de Seguretat social d'un Estat membre diferent del francès no pot estar subjecte a les contribucions socials a França, la qual cosa afectava en primer lloc les rendes del patrimoni. Per tant, durant anys, França ha cobrat contribucions a la seguretat social a contribuents que no estaven subjectes a la protecció social francesa i va ser condemnada pel TJUE perquè un contribuent amb domicili fiscal a França però que treballava en un altre Estat membre no podia estar subjecte al CSG i CRDS sobre els seus ingressos patrimonials.

El TJUE, a través la sentència C-45/17 Janin, de 18 de gener de 2018, va resoldre que aquesta decisió només afectava els membres de la UE o de l'EEE i no en canvi els no residents de la UE o de l'EEE. En efecte, aquesta sentència va precisar que "els articles 63 i 65 del TFUE han d'interpretar-se com que no s'oposen a la legislació d'un Estat membre, segons la qual un ciutadà d'aquest Estat membre, que resideix en un tercer Estat diferent d'un Estat membre de l'EEE o de la Confederació Suïssa, i que hi està afiliat a un règim de seguretat social, està subjecte en aquest Estat membre a retencions sobre les rendes del capital com a contribució al règim de la seguretat social introduït per aquest últim, mentre que un ciutadà de la UE que pertany a un règim de seguretat social d'un altre Estat membre n'està exempt en funció del principi la unitat de la legislació de seguretat social, aplicable d'acord amb l'article 11 del Reglament (CE) núm. 883/2004".

Per tant, durant anys, França ha cobrat contribucions a la seguretat social als contribuents que no estaven subjectes a la protecció social francesa i va ser condemnada pel TJUE perquè un contribuent amb domicili fiscal a França però que treballava en un altre Estat membre no podia estar subjecte al CSG i CRDS sobre els seus ingressos patrimonials.

Davant l'elevada quantitat que s'hauria de reemborsar, el 2016 el govern francès va voler tallar el vincle entre les contribucions socials CSG CRDS i el sistema francès de la Seguretat Social. Va canviar l'assignació pressupostària de les contribucions a la seguretat social sobre els ingressos de capital, reconsiderant el CSG i el CRDS ja no com a contribucions socials en sentit estricte, sinó com a impostos, i va reassignar les contribucions socials aplicades als ingressos del patrimoni de manera que deixessin de ser contributius i, per tant, fossin aplicables a tots els subjectes, residents o no.

Finalment, la Llei de finançament de la Seguretat Social per al 2019, donant compliment de la legislació comunitària, va suprimir part de les contribucions a la Seguretat social a favor dels no residents i va redefinir els impostos que els fan inatacables segons el Dret comunitari.

Per tant, en l'actualitat, les contribucions socials només s'apliquen als ingressos immobiliaris i a les plusvàlues patrimonials de fonts franceses rebudes pels no residents. I les persones afiliades a un sistema de seguretat social obligatori que no sigui el francès dins d'un país de l'EEE (Unió Europea, Islàndia, Noruega, Liechtenstein) o Suïssa estan exemptes de CSG i CRDS. Tanmateix, aquests ingressos continuen subjectes a una taxa de solidaritat al tipus del 7,5%.

### **7.5. Examen del gravamen de les pensions en situacions triangulars**

A França, la normativa interna estableix que les pensions de jubilació procedents de fonts franceses són imposables a França, d'acord amb l'article 164B.CGI. Segons aquest article, les pensions i rendes vitalícies es consideren obtingudes a França quan el deutor de les rendes té la seva residència fiscal o un establiment a França, independentment del país en el qual les activitats que generen les pensions van ser realitzades<sup>494</sup>.

Pel que fa a les pensions pagades en aplicació de la legislació francesa de Seguretat social, la doctrina estableix que els CDI que preveuen la imposició a França de les pensions pagades per organismes francesos de Seguretat social permeten a França incloure les pensions de:

- El règim obligatori de la Seguretat social.
- Els règims de pensió complementària obligatòria prevista per la legislació sobre la Seguretat social<sup>495</sup>.
- Els règims voluntaris instituïts per la Llei 65-555, de 10 de juliol de 1965, que atorga als francesos que exerceixen o han exercit a l'estranger la seva activitat professional assalariada o autònoma, la facultat d'adhesió a l'assegurança voluntària de vellesa "expatriats".

---

<sup>494</sup> Lefebvre, F. *Memento fiscal*. Ed ELF.2011. Levallois. Apartat 4370.

<sup>495</sup> Bofip.BOI-INT-DG-20-20-50, apartat 50.

- Els règims professionals de pensió suplementària conclusos per l'empresa i als quals el treballador ha hagut d'adherir-se.

La regla del CDI impedeix la doble imposició perquè atribueix a l'Estat de residència la potestat exclusiva de gravamen. Ara bé, en situacions triangulars, poden aparèixer problemes si existeix un CDI entre l'Estat del perceptor (per exemple Mònaco) i l'Estat de l'activitat (per exemple França), i no existeix cap conveni entre el primer Estat (Mònaco) i l'Estat a partir d'on es realitza el pagament (per exemple Espanya).

En efecte, les pensions pagades per un establiment a Espanya a un beneficiari resident a Mònaco tributaran a Espanya perquè no hi ha cap conveni, però com que la pensió és de font francesa, es preveu un gravamen a Mònaco segons el Conveni vigent<sup>496</sup>. Per pal·liar la doble imposició, Espanya i França haurien de fer un acord amistós fent prevaler l'existència d'un conveni bilateral i acceptar un gravamen a Monaco.

## **7.6. Restriccions o mètodes diversos de gravamen en els Estats membres**

Segons l'article 26 del TFUE, el mercat comú implica un espai europeu sense fronteres. Una política de restriccions a la deducció de les cotitzacions realitzades a fons i plans de pensió d'altres Estats membres pot plantejar problemes de Dret comunitari, des del punt de vista de l'Estat de residència del contribuent, pel que fa a les primes pagades a fons de pensions o assegurances dels altres Estats i de l'Estat pagador de la pensió, perquè quan un no resident obté la majoria de les seves rendes en l'Estat de la font s'haurà de considerar l'opció possible per tributar com si fos un Resident (Schumaker)<sup>497</sup>.

D'altra banda, l'ús de diversos mètodes per gravar les pensions pels Estats pot plantejar qüestions importants que no es resolen amb una precisió suficient en el CDI, com per exemple el canvi de residència d'una persona des d'un Estat membre que incentiva les contribucions a sistemes de previsió social, col·lectius o individuals, per mitjà de reduccions en la base imposable o deduccions en la quota de l'IRPF, a un Estat membre

---

<sup>496</sup> Convention fiscale entre la Principauté de Monaco et la République française, signée à Paris le 18 mai 1963. Aquest conveni no té per principal objecte impedir les situacions de doble imposició, però l'article 12 preveu un gravamen de les pensions a França si la persona hi resideix.

<sup>497</sup> Convenios de no doble imposició.apartat III.12.

que no grava les rentes derivades de sistemes de previsió social perquè no concedeix incentius especials durant la vida laboral.

### 7.7. Rendes exemptes a l'IRNR

L'aplicació d'una exempció fiscal implica que, tot i que una renda és imposable en un territori segons les regles de repartiment del CDI, el contribuent no té l'obligació de tributar, ja que la renda està exempta, i tampoc està subjecte a cap retenció fiscal. En l'àmbit internacional, aquesta no imposició pot tenir una incidència sobre l'altre Estat contractant i generar casos de discriminació pels treballadors mòbils.

A Espanya per exemple, la similitud de tractament de les rendes exemptes entre les dues normatives, la LIRNR (article 14) i la LIRPF (article 7), és correcta si es té en compte l'objectiu d'impedir tot risc de discriminació entre residents o no residents. No obstant, en alguns casos es produeix una no correspondència en la normativa de l'altre Estat del CDI Espanya-França que pot generar algunes distorsions en cas de potestat de gravamen atorgada en exclusiva a l'Estat de la font. S'ha de determinar, per tant, quina regla es preveu en el CDI francoespanyol i com els Estats han de prendre-la en consideració. Per això, resulta important en primer lloc analitzar quin Estat té la potestat de gravamen segons el CDI i si les rendes estan subjectes o no en l'Estat de no-residència, ja que, a moltes ocasions les exempcions poden resultar inoperants al no atribuir el CDI la potestat per gravar-les<sup>498</sup>.

En segon lloc, existeix una diferència entre una renda exempta i una renda no subjecte en un Estat. En efecte, només en cas d'exempció, el contribuent pot aplicar al seu Estat de residència la clàusula *tax sparing* (si aquesta està prevista) i així deduir els impostos no pagats en l'Estat de la font.

L'OCDE defineix la clàusula *tax sparing* com una disposició en virtut de la qual l'Estat de residència accepta atorgar un alleugeriment de la imposició pel que fa als impostos que realment no s'han pagat a l'Estat de la font. Segons un recent estudi<sup>499</sup> en el marc dels beneficis empresarials, l'OCDE considera que la clàusula pot proporcionar un marge important per a la planificació fiscal i l'evasió fiscal, tant al país de l'inversor com al país de la inversió i, per tant, recomana als Estats un conjunt de "bones pràctiques"

---

<sup>498</sup> VAZQUEZ, M., 2017, *óp cit*, p. 141.

<sup>499</sup> OWENS, J. "Tax sparing, a reconsideration". (data de consulta 23.07.2021).  
<https://www.oecd.org/tax/treaties/2090389.pdf>

per preveure determinades exempcions fiscals, en particular en el marc de les disposicions que tendeixen a la promoció de la repatriació dels beneficis.

A França i a Espanya, com a Estat de residència, i d'acord amb l'article 24 CDI sobre les regles d'eliminació de la doble imposició, les rendes exemptes en l'altre Estat es prenen en consideració per al càlcul de l'impost.

França només preveu una excepció a la regla per als beneficis exemptes a l'IS amb l'aplicació d'un crèdit fiscal, d'acord amb l'article 24.1.a CDI.

A Espanya, les regles d'eliminació distingeixen les rendes gravades o exemptes en l'altre Estat i també la regla estipula que quan les rendes obtingudes per un resident estiguin exemptes d'imposició, segons la normativa interna, es prendrà en consideració les rendes exemptes per al càlcul del impost sobre la resta de les rendes, d'acord amb l'article 24.2.c CDI<sup>500</sup>.

## **7.8 Altres situacions de discriminacions socials**

### a. Diferències entre les legislacions nacionals de la Seguretat social i en particular pel que fa a la concessió de prestacions socials

La Constitució europea en el seu article II-94, relatiu a la Seguretat social i ajuda social, reconeix i respecta el dret d'accés a les prestacions de la Seguretat social i als serveis socials que garanteixen una protecció en casos de maternitat, malaltia, accidents laborals, dependència i vellesa, i també en casos de pèrdua d'ocupació, segons les regles establertes pel Dret de la Unió i les legislacions i pràctiques nacionals.

L'apartat 2 de l'article II-94 afegeix que tota persona que resideix o que es desplaça legalment en la UE té dret a les prestacions socials i als avantatges socials d'acord amb el Dret de la UE i les legislacions i pràctiques nacionals.

Per normalitzar aquestes regles, el Dret de la UE disposa d'una normativa coordinada amb el Reglament 883/2004, relatiu a la coordinació dels sistemes de Seguretat social, i el Reglament 987/2009 del Parlament europeu i del Consell de 16 de setembre de

---

<sup>500</sup> DGT, consulta V834-11, de 01 de desembre de 2011.

2009, que en fixa les modalitats d'aplicació que permeten garantir una lliure circulació dels treballadors en l'espai europeu.

Tanmateix, aquests Reglaments només inclouen normes de coordinació però no pretenen cap harmonització de les legislacions nacionals en la UE. A aquest tema, la doctrina a França es pregunta si els Tractats realment poden impedir una harmonització social en la UE, que defineix com el dret de legislar en l'àmbit social per uniformitzar les regles. Segons alguns autors<sup>501</sup>, tot i que l'article 153 del TFUE limita les possibilitats d'harmonització social dels Estats membres, es poden percebre situacions d'aquest tipus perquè moltes lleis es van adoptar a través del fonament de les disposicions del mercat interior. Així, per exemple, la Directiva 2009/104/CE, de 16 de setembre de 2009, relativa a les prescripcions mínimes de seguretat i de salut per a la utilització pels treballadors a la feina d'equips de treball (JO L 260), o la Directiva 2003/98/CE, relativa a alguns aspectes del temps de treball (JO L 299), i també el Reglament 1401/74.

Per tant, cada Estat té legitimitat per preveure les seves normes socials i apareixen diferències entre Estats veïns que impacten en particular els treballadors fronterers. Segons un estudi del Parlament de 2010, els problemes que provoquen situacions de discriminació es poden classificar en dos grups: en primer lloc, les divergències degudes en particular a l'absència de definició comuna de les nocions de incapacitat de treball i també a una apreciació diferent del tipus d'invalidesa segons els Estats; i, en segon lloc, la falta d'harmonització quant als diferents sistemes d'adquisició dels drets a les pensions legals, siguin les condicions de durada de cotització com d'edat mínima necessària per a la seva concessió<sup>502</sup>.

#### b. Nocions d'incapacitat de treball i apreciació del tipus d'invalidesa

En l'àmbit dels accidents de treball i de les malalties professionals, l'article 40 del Reglament 883/2004 permet coordinar i prendre en compte les particularitats d'una normativa interna. El Reglament estableix que s'haurà d'aplicar el seu article 5 a la

---

<sup>501</sup> Faivre Le Cadre, A. *Les traités européens interdisent-ils vraiment l'harmonisation sociale ?*. *Le Monde* (18.04.2018).

[https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2018/04/18/les-traites-europeens-interdisent-ils-vraiment-l-harmonisation-sociale\\_5287194\\_4355770.html](https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2018/04/18/les-traites-europeens-interdisent-ils-vraiment-l-harmonisation-sociale_5287194_4355770.html) (consultat per última vegada el 13/02/2019).

<sup>502</sup> A França, una carrera professional llarga es produeix si el beneficiari ha començat a treballar jove. Les condicions varien segons l'any de naixement, l'edat en què s'ha començat a treballar i l'edat en què es vol sortir.

institució competent d'un Estat membre quan les contingències esmentades es produeixen, en virtut de la legislació d'un altre Estat membre, per avaluar el grau d'incapacitat i el dret a beneficis o la quantitat de benefici. Això significa que es mantenen en l'altre Estat els efectes jurídics dels beneficis de la seguretat social o altres ingressos i que s'ha de prendre en compte en l'altre Estat els fets o esdeveniments similars com si s'haguessin produït al seu propi territori.

En el marc de les prestacions d'invalidesa, també la coordinació europea tendeix a protegir el treballador que ha utilitzat el seu dret a lliure circulació i que ha esdevingut discapacitat amb posterioritat. Els Reglaments 883/2004 ( articles 44 a 60) i 987/2009 (articles 43 a 53) preveuen un examen coordinat dels drets per tal d'aplicar les diferents normatives socials a les quals va estar sotmès<sup>503</sup>.

Les normatives internes són diferents per determinar les condicions en què es pot concedir una pensió de discapacitat.

A França, es reconeix la situació de discapacitat si la capacitat laboral està reduïda en  $\frac{2}{3}$  com a mínim. Els requisits per l'obtenció d'una pensió són: reunir una durada de afiliació de 12 mesos com a mínim al moment de l'aparició dels fets i també haver cotitzat sobre una base mínima<sup>504</sup> i treballat 600 hores durant els 12 darrers mesos. Pertany al metge la decisió de determinar la categoria de pensió del treballador, d'entre 3 possibilitats (i per tant la pensió equivalent<sup>505</sup>), i igualment la potestat de determinar o no una ineptitud per a treballar. Les pensions entren en la base imposable de l'IRPF i també estan subjectes a contribucions socials CSG, CRDS i a la contribució Casa<sup>506</sup>.

A Espanya, es reconeix la situació de discapacitat si la capacitat laboral està reduïda de  $\frac{1}{3}$  com a mínim, i és requisit reunir una durada de afiliació mínima que varia segons l'edat del beneficiari en el moment de l'aparició dels fets: un terç del temps des del setzè aniversari si aquest té un edat menor de 31 anys, o bé el quart del temps des del vintè aniversari amb un mínim de 5 anys en cas contrari amb igualment un requisit d'un cinquè

---

<sup>503</sup> cleiss.fr. "Présentation des règlements (CE) n° 883/2004 et 987/2009 .Prestations d'invalidité".(data de consulta: 23.07.2021).

[https://www.cleiss.fr/reglements/883\\_invalidite.html](https://www.cleiss.fr/reglements/883_invalidite.html). (consultat per última vegada el 13/02/2020).

<sup>504</sup> Base de 2.030 SMIC horari.

<sup>505</sup> Grup 1: invàlids amb capacitat de treballar : pensió 30%; grup 2: invàlids sense capacitat de treballar : pensió 50% ; grup 3: invàlids sense capacitat de treballar i amb obligació de recurs a tutoria: pensió 50% majorada de 40%.

<sup>506</sup> Service public. *Pension d'invalidité de la Sécurité sociale* (02.04.2021).

<https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F672> (consultat per última vegada el 13/02/2020).



del període durant els 10 darrers anys. Pertany a l'INSS la decisió de determinar la situació de discapacitat d'entre 4 grups<sup>507</sup> i l'import de la pensió depèn d'un grau de discapacitat i correspon a un tipus<sup>508</sup> que s'aplica a la base (es tracta d'una pensió a preu fet en cas de discapacitat parcial). A diferència de França, les pensions estan exemptes de l'IRPF si es cobren com a conseqüència d'incapacitat permanent absoluta o gran invalidesa.

Per concloure, els procediments d'obtenció de la pensió de discapacitat entre França i Espanya, el seu import i també les regles de tributació són molt diferents, la qual cosa, d'acord amb l'estudi del Parlament europeu de 2010, pot crear uns obstacles per a la lliure circulació dels treballadors.

En matèria de coordinació, la normativa europea distingeix els Estats segons dos grups A i B en funció que els requisits siguin respectivament la durada dels períodes coberts o la durada d'afiliació al moment de l'aparició de la discapacitat segons els Estats. França i Espanya són dues legislacions de tipus A, perquè l'import de les pensions és independent de la durada d'afiliació al moment de l'aparició de la discapacitat i figura en l'annex IV del Reglament 883/2004, relatius als drets suplementaris pels titulars de pensions que tornen en el seu Estat de residència. Segons l'article 44 Reglament 883/2004, quan el beneficiari només es va sotmetre a legislacions de tipus A, té dret a les prestacions pagades per l'única institució de l'Estat membre, la legislació del qual era aplicable en el moment de la incapacitat laboral.

### c. Sistemes d'adquisició de drets a les pensions legals

A França, l'edat legal a partir del qual es poden obtenir els drets a pensió legal és de 62 anys, mentre que a Espanya l'edat és de 65 anys a Espanya. Però també existeixen algunes mesures socials que permeten accedir als drets de jubilació a partir de 60 anys en cas de llarga carrera, reconeixement de discapacitat, de dificultat de la seva carrera<sup>509</sup>.

---

<sup>507</sup> Grup 1: invàlids parcials amb capacitat de treballar però amb rendiment reduït de 1/3 com a mínim: pensió 30%; grup 2: invàlids total amb capacitat de treballar en un altre poste de feina; grup 3: invàlids sense capacitat de treballar: pensió 50%; grup 4: invàlids sense capacitat de treballar i amb obligació de recurs a tutoria: pensió 50%.

<sup>508</sup> El tipus de pensió del grup 2 és del 55% com a regla general, més 20% si té un edat de 55 anys; el del grup 3 és de 100%; el del grup 4 és del 100% més un suplement en relació amb la base de cotització del beneficiari.

<sup>509</sup> Service public. *Retraite du salarié : retraite anticipée pour carrière longue* (20.04.2020).

Pel que fa al primer requisit de llarga carrera, com es contemplen totalment els trimestres cotitzats entre els diferents Estats membres d'acord amb l'article 51 del Reglament 883/2004, el treballador fronterer podrà beneficiar de la mateixa mesura social.

Pel que fa a la noció de discapacitat, la normativa interna de França precisa que els requisits són, o bé una discapacitat mínima d'almenys 50% reconeguda per la "*maison départementale des personnes handicapées*" (MDPH), o bé un reconeixement de minusvalidesa abans de 2016<sup>510</sup>. En aquest sentit, les condicions d'apreciació poden diferir d'un Estat a l'altre, pel fet que són aplicable regles nacionals específiques, i crear una situació de discriminació.

Finalment, quant al criteri de penibilitat, també es poden generar discriminacions, ja que es requereix un tipus mínim d'invalidesa permanent de 10% o una totalització d'un nombre de punts mínims sobre un compte professional de prevenció relatiu a la normativa social francesa, que no existeix a la normativa d'Espanya<sup>511</sup>.

En conseqüència, apareixen algunes situacions de discriminacions pel que fa a les mesures socials vigents a França. Un treballador transfronterer espanyol podrà demanar els seus drets a pensió legal a França a partir dels 62 anys, però tindrà dificultats a beneficiar dels seus drets a partir dels 60 anys. La situació general farà que aquest treballador sols cobrarà una pensió relativa als anys treballats al territori, però haurà d'esperar l'edat de 65 anys per poder liquidar la seva pensió a Espanya.

#### d. Impossibilitat d'exportar algunes prestacions com les pensions complementàries

L'article 3 del Reglament 883/2004 precisa el camp d'aplicació del Reglament en matèria de coordinació dels règims de Seguretat social, que inclouen les prestacions de malaltia, les prestacions de maternitat i de paternitat assimilades, les prestacions d'invalidesa, les prestacions de vellesa, les prestacions de supervivència, les prestacions d'accidents de

---

<https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F13845> (consultat per última vegada el 13/02/2020).

<sup>510</sup> Service public. *Comment être reconnu travailleur handicapé (01.01.2020)*

<https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1650> (consultat per última vegada el 13/02/2020).

<sup>511</sup> Cada empresa a França ha de prevenir dificultats en el treball, sigui quina sigui la seva mida i activitats. Quan un empleat està exposat a factors de dificultat més enllà de determinats líndars, l'empresari ha d'elaborar una declaració. L'empleat es beneficia d'un compte de prevenció professional (C2P) sobre el qual pot acumular punts.

treball i de malaltia professional, els subsidis de defunció, les prestacions d'atur, les prestacions de prejubilació i les prestacions familiars.

En aquest tema, les prestacions de prejubilació no s'afegien en el primer Reglament 1408/71, la qual cosa creava una certa situació de discriminació. Aquesta situació va provocar una Resolució del Parlament europeu<sup>512</sup>, el juny de 1998, que tenia en compte els diferents estudis i altres peticions relatives als problemes dels treballadors fronterers.

Pel que fa a les altres prestacions no incloses en l'article 3 del Reglament 883/2004, també destaquen, per exemple, les pensions no legals.

Pel que fa a les pensions complementàries, la Unió europea va adoptar regles específiques destinades a salvaguardar els drets a pensió amb una Directiva 98/49/CE, que va constituir una primera etapa en la supressió dels obstacles a la lliure circulació en matèria de pensions complementàries. Entre aquestes mesures, destaquen la preservació dels drets i la possibilitat a cobrar-los en qualsevol Estat.

Ulteriorment, la Directiva 2014/50/UE, relativa a l'adquisició i la preservació dels drets a pensió, aporta més precisions, com, per exemple, un dret irrevocable després de 3 anys de la relació laboral.

e. L'accés a l'atenció sanitària pels membres de la família del treballador fronterer i per als treballadors fronterers jubilats

Quant a l'atenció sanitària dels membres de la família, la normativa ha conegut una evolució des del Reglament 1408/71 ja que, segons l'article 20 d'aquesta norma, els membres de la família del treballador transfronterer només podien beneficiar-se de prestacions en espècie en l'Estat competent, llevat casos urgents, després d'una autorització prèvia de les autoritats. Segons la normativa actual, en relació amb les prestacions en espècie, i d'acord amb l'article 17 del Reglament 883/2004, la regla general és que els membres de la família d'un treballador sota la legislació social d'un Estat membre distint de l'Estat membre de residència poden gaudir com ell mateix a les prestacions en l'Estat de residència, segons la seva legislació.

---

<sup>512</sup> Resolució sobre la situació de los trabajadores fronterizos en la Unión Europea. Diario Oficial n° C 195 de 22/06/1998 p. 0049.

També existeix una mesura específica per als membres de la família d'un treballador transfronterer que, d'acord amb l'article 18, també i com ell mateix poden beneficiar-se de les prestacions en espècie en l'Estat membre competent, segons la seva normativa social.

Pel que fa a les prestacions en metàl·lic, d'acord amb l'article 21 del Reglament, els membres de la família que resideixin o es trobin en un Estat membre diferent de l'Estat membre competent tindran dret a prestacions en metàl·lic per part de la institució competent, de conformitat amb la legislació que aquesta última aplica.

Respecte a l'atenció sanitària dels treballadors transfronterers jubilats, també el Reglament ha previst en l'article 28 normes especials que no eren previstes prèviament.

Per tant, es preveu que, en cas de malaltia, el treballador tindrà dret a seguir rebent prestacions en espècie a l'Estat membre en què hagi exercit la seva última activitat com a treballador per compte d'altri o pròpia. Ara bé, la normativa encara preveu restriccions perquè precisa que aquest dret depèn del fet que aquestes prestacions siguin continuació d'un tractament iniciat en aquest Estat membre.

També existeix una mesura específica aplicable a Espanya i a França més favorable, descrita en l'apartat 2 del mateix article, segons la qual el treballador transfronterer jubilat que en els cinc anys anteriors a la data efectiva de la jubilació o invalidesa hagi exercit durant almenys dos anys una activitat com a transfronterer té dret a prestacions en espècie a l'Estat membre en què va exercir aquesta activitat.

Aquesta mesura específica també s'aplica als membres de la família o als supervivents del treballador, sempre que durant aquest període aquestes persones haguessin tingut dret a les prestacions en espècie d'acord a l'apartat 2.18, i tot i que el treballador transfronterer hagués mort abans de començar la seva pensió, sempre que el mateix hagués exercit una activitat, per compte d'altri o propi, com a treballador transfronterer durant un període d'almenys dos anys en els cinc anys anteriors a la seva mort.

Per tant, es pot concloure que la normativa social ha evolucionat amb l'objectiu de no posar obstacles a la lliure circulació dels treballadors transfronterers.

Segons l'article 26 del TFUE, el mercat comú implica un espai europeu sense cap frontera. Les restriccions a la deducció de les cotitzacions realitzades a fons i plans de

pensió d'altres Estats membres pot plantejar problemes de Dret comunitari des de l'òptica de l'Estat de residència del contribuent respecte les primes pagades a fons de pensions o assegurances dels altres Estats i de l'Estat pagador de la pensió, perquè quan un No resident obté la majoria de les seves rendes en l'Estat de la font s'haurà de considerar l'opció possible per tributar com si fos un Resident (Schumacker)<sup>513</sup>.

---

<sup>513</sup> Convenis de no doble imposició. apartat III.12.

## CONCLUSIONS

Les quatre llibertats de la UE són els principis que condueixen a la creació i al manteniment d'un mercat interior comú. Aquestes llibertats, la lliure circulació de mercaderies, de capitals, de serveis i de persones, s'apliquen a tots els Estats membres. En particular, el Dret comunitari disposa que les persones puguin circular lliurement per raons professionals d'un Estat membre cap a un altre sense patir cap discriminació quant a l'ocupació, la remuneració i altres condicions de treball.

En el Dret comunitari, no obstant, manca una harmonització de la imposició directa i aquesta circumstància provoca la necessitat de signar convenis bilaterals, seguint el MC OCDE, per evitar una doble imposició de les rendes. Això s'explica perquè els Estats membres disposen d'una sobirania sobre la fiscalitat directa que representa recursos importants i fàcils de recaptar, per una banda, i perquè els Tractats de la UE necessiten d'unanimitat per aprovar mesures, cosa molt complicada en l'àmbit fiscal, per altra. Per tant, davant d'aquesta situació, és inevitable que només l'instrument del TJUE pugui garantir en últim terme el respecte de les llibertats comunitàries.

El treball transfronterer, és a dir, la lliure circulació de mà d'obra entre els Estats membres, és un aspecte essencial de la cooperació i de la integració europea, tenint en compte que més d'un tercer dels ciutadans europeus viu en territoris fronterers.

La qüestió que s'ha plantejat en aquesta tesi consistia en verificar la correcta aplicació del Dret comunitari pel que fa als treballadors fronterers, que treballen i resideixen en dos Estats diferents com França i Espanya.

L'acord que delimita els requisits propis dels treballadors transfronterers en aquesta frontera hispanofrancesa data de l'any 1961 i mai s'ha actualitzat, malgrat que l'activitat econòmica i les condicions demogràfiques en la zona han evolucionat profundament.

Altres Estats fronterers amb França revisen regularment els textos aplicables als treballadors fronterers en relació amb l'evolució econòmica i política del territori. Aquest treball d'actualització es justifica sobretot pel fet que, com tot procés d'integració, la lliure circulació de la mà d'obra crea desequilibris, i molt en particular en allò que afecta a la fiscalitat. En efecte, en regions frontereres de fàcil d'accés, contràriament a la zona hispanofrancesa, a vegades es produeix una clara divisió entre centres pròspers i

animats, d'una banda, i zones dormitoris formades per comunitats empobrides, de l'altra, que precisa una regulació específica.

El principal punt de reflexió de la tesi és que l'acord bilateral de 1961 preveu criteris inadequats per tal que les mesures específiques beneficiïn als treballadors transfronterers. En particular, és criticable el manteniment d'un criteri espacial reduït, el més estricte de tot Europa, que es concreta en una delimitació de 10 quilòmetres d'una i altra part de la frontera i que, de fet, deixa fora la majoria dels treballadors fronterers que resideixen i viuen en els dos Estats veïns, França i Espanya.

L'estudi comparatiu amb altres convenis europeus permet concloure que aquest acord hispanofrancès no té cap validesa pràctica i, a més, provoca distorsions en la frontera quan permet l'aparició de divergències segons les diferents Comunitats autonòmiques, que prenen decisions diverses en aquesta matèria.

Com succeeix en altres convenis bilaterals i també en la normativa social europea, el més convenient en la nostra opinió seria eliminar aquest requisit espacial o, alternativament, adaptar-lo a la realitat econòmica de la zona, amb una ampliació del territori per encabir els grans centres d'activitat. Una decisió d'aquest tipus podria generar pèrdues de recaptació fiscal per l'Estat de l'activitat (font), ja que els treballadors en el CDI hispanofrancès només estan gravats a l'Estat de residència, i per compensar aquest efecte es podria preveure, com ja es practica entre altres regions europees, una contrapartida econòmica de l'Estat de residència.

Per altra banda, el MC OCDE només regula la figura del treballador transfronterer en l'article 15, precepte en el qual és possible incloure a la majoria dels treballadors per compte aliè del sector privat, tot i que no deixa de ser preocupant que algunes activitats en quedin excloses. En aquest punt, és denunciable una falta d'uniformitat de la noció de treballador dependent entre França i Espanya, situació que genera distorsions a l'hora de definir la qualitat de transfronterer que, en últim terme, dependrà unilateralment de la normativa social que discrecionalment estableixi l'Estat de l'ocupació.

En efecte, la regulació fiscal dels treballadors transfronterers en el MC OCDE deixa de banda una part de treballadors fronterers que depenen d'altres articles, com els treballadors per compte propi, els membres de Consells d'administració o també, tot i que tinguin una activitat per compte aliè, algunes activitats com els artistes i esportistes

o els professors i investigadors que desenvolupen la seva activitat sota condicions laborals.

Aquesta absència de definició comuna del concepte de treballador per compte aliè també afecta les noves formes de treball atípic com el teletreball, que ha gaudit d'un important desenvolupat amb les noves tecnologies digitals. Aquestes noves formes de treball, que afavoreixen la flexibilitat i redueixen la mobilitat, no són clarament tractades en el conveni MC OCDE, tot i que l'estratègia insistent de l'OCDE consisteixi en demanar als Estats que redoblin els seus esforços per ajudar els treballadors i les empreses a adaptar-se als canvis tecnològics.

En l'àmbit ja més específic de les regles fiscals aplicables als treballadors fronterers, en aquest treball hem tingut ocasió de comprovar que els Estats analitzats, Espanya i França, tenen esquemes i normatives bastant diferents que poden crear problemes.

Un primer exemple és la normativa aplicable als no residents. En efecte, només a Espanya la estructura impositiva dels no residents es tracta de manera diferenciada de la dels residents, i aquest fet pot provocar un augment de la càrrega fiscal sobre les rendes gravades dissuasiva per a la mobilitat, en particular quan un treballador transfronterer obté algunes rendes a més dels sous i salaris en l'Estat de l'activitat.

Tant a Espanya com a França, l'IRPF o l'IRNR són tributs de caràcter personal i directe que graven la renda de les persones físiques segons el territori de residència fiscal, criteri determinant per definir el tipus d'obligació de contribuir.

A França, les dues normatives aplicables als resident i als no residents segueixen el mateix esquema amb la única excepció que els segons no poden aplicar determinades deduccions, com la deducció de les despeses generals de la renda global (estalvis per a la jubilació, donacions a obres, despeses d'escolaritat, etc.), o determinades reduccions i crèdits fiscals, en una decisió per altra banda no exempta de crítica.

A Espanya, l'estructuració de l'IRNR és diferenciada de la de l'IRPF i en l'articulació de les dues modalitats de tributació s'observa que no es té en compte una correcta consideració de la capacitat econòmica del contribuent.

Tot i que la jurisprudència en aquesta matèria ha evolucionat, en el sentit que la regla de la no comparabilitat entre residents i no residents afecta fonamentalment els



anomenats avantatges fiscals “subjectius”, és a dir, als referits a la subjectivitat de l'impost, com el quocient familiar o els beneficis derivats de tributació conjunta, i que adapten el gravamen a la situació personal i familiar del contribuent, aquest regla de no comparabilitat i d'inexistència de discriminació no s'extendria, en canvi, als avantatges fiscals “objectius”, com les deduccions relacionades amb la renda per tractar-se de despeses necessàries per a la seva obtenció, la devolució de retencions, etc.

Com que els CDI normalment resolen els problemes de doble imposició però no qüestions com a l'aplicació de reduccions, decisió que en darre terme depèn de cada Estat, ens trobem amb situacions de discriminació en aquells casos en que aquesta normativa unilateral no atribueix aquests avantatges als no residents, inclosos els treballadors transfronterers que, tot i que es beneficien dels beneficis fiscals en el seu Estat de residència pels rendiments del treball que obtenen, poden obtenir altres rendes.

És cert que una diferència de tractament entre residents i no residents, que pot provenir també de la regulació de la base imposable o dels tipus de gravamen, ha estat justificat pel TJUE amb l'argument que el treballador fronterer participa amb la seva tributació al finançament de l'Estat de la font on treballa. És més discutible, però, que a França els tipus de gravamen de l'IRPF i l'IRNR siguin similars entre residents i no residents, mentre que Espanya es mantinguin tipus diferenciats per aquests dos tipus de subjectes.

Podem concloure, per tant, que els dos Estats tenen en la seva imposició sobre la renda plantejaments diferents en relació amb les deduccions, la presa en compte de la situació personal i els tipus de gravamen. Aquestes diferències, però, tenen per efecte que les persones que realitzen la mateixa activitat en el mateix Estat es puguin gravar de forma diferent, sobre la única base de quin sigui el seu lloc de residència i no en funció de la seva respectiva capacitat econòmica. S'observa així que una persona pot ser penalitzada econòmicament pel simple fet d'exercir una activitat transfronterera en un Estat de la font o activitat on no resideix, en el cas que no pugui beneficiarse del benefici fiscal de l'article 15.4.CDI ni de les deduccions personals de l'Estat de residència per manca de rendes obtingudes en aquest últim territori.

Més globalment, no es té en compte correctament la capacitat contributiva del treballador pel simple fet que el càlcul de l'IRNR a Espanya es faci a aplicant un tipus de gravamen diferenciat de l'escala progressiva de l'IRPF i que a França, tot i que hi hagut esforços de conciliació entre les dues normatives, encara subsisteixin ajudes fiscals no autoritzades per als no residents.

També la mesura Schumacher, que permet prendre en compte la capacitat contributiva real del treballador transfronterer però només si aquest subjecte obté més de 75% de les rendes a l'Estat de la font on no resideix, aboca a una situació de desigualtat de tractament en cas de no arribar a aquest percentatge. La normativa del Estats membres que han recollit la Recomanació comunitària en aquesta matèria estableixen unes condicions mínimes per garantir als no residents un tracte fiscal no discriminatori al país on aquests subjectes desenvolupen l'activitat, però no és menys cert que la pròpia Recomanació accepta que els Estats membres puguin introduir règims més favorables per als contribuents, com així han fet.

Com a conclusió genèria, per tal simplificar la mobilitat dels treballadors, resulta evident al nostre parer que s'hauria d'utilitzar la mateixa articulació fiscal entre les normatives de l'IRPF i l'IRNR a França i Espanya per afavorir la presa en compte de la capacitat econòmica i la unitat familiar dels treballadors transfronterers.

Tampoc es pacífica la tributació de les persones que treballen o reben un pensió d'un Estat però que viuen o tenen família dependent en un altre Estat, perquè no sempre hi ha una correlació entre el gravamen de les rendes generadores de la pensió i el gravamen d'aquestes després de la relació laboral. Això es així perquè existeix una divergència entre els règims fiscals dels Estats que ens ocupa, França i Espanya, que aprobe i apliquen normes unilateral heterogènies que provoquen desajustos en funció de les respectives polítiques quant als instruments d'estalvi-previsió.

Segons l'apartat 9 dels Comentaris a l'article 18 MC OCDE, en nombrosos Estats les cotitzacions es beneficien d'importants incentius fiscals, en forma d'exempció fiscal i d'imposició diferida al moment d'obtenció de les pensions, mentre que en altres les cotitzacions es consideren com a una forma d'estalvi més, sense tenir en compte la seva durada i finalitat previsorà, i no gaudeixen d'exempcions o altres beneficis fiscals.

En aquesta matèria, en el present treball hem tingut ocasió de comprovar que Espanya i França practiquen una política similar, que es materialitza amb una exempció de les cotitzacions socials relatives a la jubilació legal i un gravamen diferit de les pensions.

L'apartat 10 dels Comentaris del MC OCDE també fa referència a un altre font de problemes que genera les diferents solucions fiscals que s'adopten per garantir les pensions en el territori, ja es tracti de pensions legals, de pensions professionals o de

pensions individuals. Espanya i França han donat una importància diferent als respectius règims legals de Seguretat social, en algunes ocasions per tal de garantir la viabilitat econòmica de les pensions públiques i en d'altres afavorint altres solucions professionals o individuals en matèria de pensions. A més, cadascun d'aquests dos Estats té la potestat de definir les regles fiscals aplicables sobre els diferents sistemes públics i privats de pensions, fet que evidentment crea moltes distorsions. Així succeeix, per exemple, amb les pensions complementàries, que són legals i obligatòries a França i no en canvi a Espanya. Aquestes i altres diferències, en definitiva, poden crear problemes de tractament legal i fiscal quan un treballador d'un dels dos Estats va viure a l'altre Estat en el moment de la seva jubilació.

En matèria de pensions, es pot produir un risc de doble imposició si les pensions són imposables en un Estat en el moment en què es perceben i les cotitzacions no varen gaudir en el seu moment de cap reducció fiscal i, d'altra banda, es pot produir el risc invers, és a dir, de doble exempció o no imposició en cap dels dos Estats, si les pensions no són imposables quan es perceben i les cotitzacions varen gaudir d'una reducció o un altre benefici fiscal.

En aquest tema, a més, l'estudi ens permet concloure que, tot i que la majoria de les pensions legals d'ocupació es graven a l'Estat de residència com a rendiments del treball en els dos Estats, es noten divergències de qualificació fiscal per alguns productes de règims professionals o de règims individuals que poden generar alguns obstacles a la lliure circulació. En particular, creiem que seria necessari harmonitzar el gravamen dels plans de promoció social, que presenten moltes divergències entre els dos Estats.

Centrant-nos en qüestions tributàries més generals, creiem que els canvis de situacions dels subjectes durant l'any natural poden generar problemes, ja que no es pot tallar o dividir el període impositiu a Espanya durant l'any natural, malgrat les recomanacions en contrari de l'OCDE, amb una excepció, des de l'any 2003, que afecta als empleats que canvien de residència fiscal amb motiu d'un desplaçament professional.

A Espanya i França el període impositiu coincideix amb l'any natural, des del dia 1 de gener fins al 31 de desembre. Excepcionalment, però, a Espanya el període impositiu és inferior a l'any natural quan es produeix la defunció del contribuent en un dia diferent al 31 de desembre. A França, en canvi, el període impositiu es pot interrompre i dividir quan hi ha un canvi de domicili.

Les diferències entre la normativa espanyola i francesa quant al període impositiu no afecten directament els treballadors que tenen la qualitat de transfronterer, perquè han decidit treballar en un Estat sense deixar ni canviar el seu domicili anterior, però sí que afecta els treballadors fronterers que, tot i que treballar i residir en dos Estats diferents, no poden beneficiar-se del canvi de residència en cas de canvi de residència, llevat que sigui un desplaçament professional. Aquesta darrera situació pot provocar situacions de doble imposició i pot comportar un obstacle a la lliure circulació dels treballadors i s'hauria de resoldre modificat la normativa espanyola en matèria de període imposable.

Un altre punt de divergència fiscal entre Espanya i França que afecta els treballadors transfronterers es deriva de les diferents regles d'EDII aplicables. A França, primer es calcula l'impost global sobre la renda mundial i després s'aplica un crèdit fiscal que equival a la proporció de les rendes de font espanyola en la renda total. A Espanya, en canvi, el crèdit fiscal equival a l'impost pagat a França amb una limitació segons l'impost espanyol equivalent, i també es preveu la possibilitat de prendre en compte les rendes a efectes de determinar el tipus mitjà eventualment aplicable a altres rendes.

La diferència de tractament en aquest àmbit no és gaire comprensible, perquè aquestes mesures d'imputació no permeten al treballador transfronterer gaudir de les mesures fiscals internes en l'Estat de la font previstes pels residents. Tractant-se de dos subjectes amb situacions similars, aquesta diferència de tractament entre els residents i els treballadors transfronterers equival a una discriminació per als treballadors gravats en l'Estat de l'ocupació.

Finalment, cal fer una referència a les divergències entre les mesures fiscals atorgades per Espanya i França als impatriats o expatriats en els dos Estats. França i Espanya adopten mesures fiscals bastant similars en aquest àmbit per als no residents, retardant l'entrada en l'Estat, limitant el gravamen per atreure treballadors d'alt nivell i aplicant el Dret europeu derivat de la mesura Schumacker. Però hi ha una diferència notable pel que fa a les mesures destinades als expatriats. En aquest tema, tot i que els dos Estats apliquen els règims d'excessos per declarar exempts els excessos de rendes quan els residents marxen a l'estranger, només Espanya preveu un règim d'exempció fiscal a l'article 7p.LIRPF. Aquest règim especial espanyol dels impatriats, que permet declarar exemptes les rendes obtingudes a l'estranger fins a un límite de 60.101,21 euros, és una mesura que resulta aplicable als treballadors transfronterers espanyols de l'art.15.4.CDI, ja que aquest precepte no fa cap menció específica en contrari. Ens adherim a la intenció de la pròpia Agència Tributària espanyola, que ha demanat en reiterades ocasions una revisió d'aquesta mesura que dona lloc a una falta de gravamen

de les rendes incompatible amb els convenis internacionals. En aquest tema, més en general, resulta evident que s'haurien d'harmonitzar al màxim les mesures atorgades pels Estats amb l'objectiu d'atreure l'activitat econòmica.

Per últim, i més enllà de l'aspecte purament tributari, lamentem que no s'hagi produït cap harmonització de la normativa social espanyola i francesa. Aquesta falta d'harmonització resulta encara més greu si tenim en compte que estem assistint a un procés creixent de fiscalització dels sistemes de Seguretat social, amb un finançament que cada cop es vincula menys amb les contribucions, que gaudeixen d'important reduccions, i on el pes del finançament via impostos guanya és creixent.

## BIBLIOGRAFÍA

ALVAREZ BARBEITO, P.; CALDERON CARRERO, J.M.: *La tributacion en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo. La Coruña, 2010.

AUJEAN, M. "La politique fiscale européenne entre harmonisation, coordination et coopération renforcée". *Regards croisés sur l'économie 2007/1* (n° 1), pp. 238-249, 2007.

BALAGUER CALLEJÓN, M.L.: "Crónica de legislación europea". *Revista de derecho constitucional europeo*, No. 12, 2009.

BARNABAS, F.: *Fiscalitat internacional*. UOC, 2018.

BERNARDEAU L., *La fiscalité directe des travailleurs à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes*. L'observateur de Bruxelles. n°70- octobre 2007.

BERTRAND, G., "Premiers résultats du Recensement de 1962 dans les Pyrénées et les régions sous-pyrénéennes", *Revue géographique des Pyrénées et du Sud-Ouest Européen*, núm. 34-1, 1963.

CALDERÓN, J.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión europea*. Aranzadi. Pamplona, 1997.

CALDERÓN, J.: *Trabajos dependientes. Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Ciss. Madrid, 2015.

CALDERÓN, J. *Últimas iniciativas comunitarias para la tributación de las personas físicas no residentes: perfiles de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión*. Ed. Aranzadi Bibliotecas. BIB 1994

CAMERLYNCK, G.H.: *Le contrat de travail*. Dalloz. Paris, 1982.

CASTRO, J., "Los conflictos de calificación en los CDI: comentarios sobre el approach de la OCDE". Doc.15/2012. IEF, 2012.

CEBALLOS DELGADO, J.M.: *Estudio comparativo del concepto de regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición y su alcance en materia de propiedad intelectual*. EDE. 2011

DE VICENTE, F.: "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite de la concurrencia de tributos". *Crónica tributaria*, No. 144, 2012.

DELGADO, J. "Estudio Comparativo Del Concepto De Regalías Contenido En Los Modelos De Convenio Para Evitar La Doble Imposición Y Su Alcance En Materia De

Propiedad Intelectual." *Revista Civilizar de Empresa y Economía* 2, no. 3 (June 2011): 118. <http://dx.doi.org/10.22518/2462909x.67>.

DESCALÇ, A.; HIGÓN, F.J.: *Sistema fiscal: introducció a la imposició*. PUV, Valencia, 2007.

DUHEM, J., PILLEYRE, S. "Réfaction de l'impôt sur le revenu en faveur des ménages à revenus modestes". FAC Jacques DUHEM.

ESCALADA, N.: "Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble Imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario de 25 de enero de 1961". *Cuadernos de formación*, Agència Tributària, No. 17/2014.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.; ORTIZ GARCÍA, A.: "Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores" en SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad internacional*. CEF. Barcelona, 2013.

FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*. Martial Pons. Madrid, 2013.

GARCIA CARRETERO, B. *Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF- Quincena fiscal 10- mayo 2018*.

GOLPE, J.: *La fiscalidad de los expatriados y desplazados*. CISS. Madrid, 2017.

HORTALÀ, J.: *Rentas del empleo. Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*. Aranzadi. Cizur Menor, 2007.

INSTITUTO DE ESTUDIOS VASCOS DE LA UNIVERSIDAD DE DEUSTO: *Basque economic agreement and Europe: economic agreement, regional tax regulation and state* Universidad de Deusto. Bilbao, 2007.

LABORDE, P.: "Les travailleurs frontaliers sur la côte basque". *Revue géographique des Pyrénées et du Sud-ouest*, No. 40, 1969.

LÓPEZ, H.: *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*. Aranzadi. Cizur Menor, 2015.

MAITROT DE LA MOTTE, A.: *Droit fiscal de l'Union européenne*. Bruylant. Brussel-les, 2016.

MAÑÁ-KRIER-ELVIRA, BUFETE, *La Tributación de las pensiones en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania a <https://www.bmk.es/ca/la-tributacion-de-las-pensiones-en-el-convenio-para-evitar-la-doble-imposicion-entre-espana-y-alemania>*

MARTÍN JIMÉNEZ, A.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Edersa. Madrid, 2000.

MARTÍN, A.: “La directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses” en CARMONA FERNANDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015.

MARTÍN, A.: “Pensiones” en CARMONA FERNANDEZ, N.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015.

MARTÍN QUERALT, J.B., “a propósito de la reforma fiscal”. *Tribuna fiscal* n°194. 2006. p.4.

MAZUYER, E.: “Les mutations des droits du travail sous influence européenne”. *Centre de Recherches Critiques sur le Droit*, 2013.

MENGHI, M.; QUERÉ, J.: *La libre circulation des européens, état des lieux d'un droit fantasmé*, Institut Jacques Delors. Paris, 2016.

MERINO JARA, I., “El régimen fiscal de los trabajadores transfronterizos: problemas actuales en la legislación interna y los CDIs españoles”, a Merino Jara (Director) y Vázquez del Rey Villanueva, A. (Coordinador): *Problemas actuales sobre la residencia fiscal*:

MOLINS, F.: *Fiscalitat internacional*. UOC. Barcelona, 2005.

MONTERRUBIO, M.: “Tributacion en Espana de los trabajadores desplazados” en FERNÁNDEZ PRIET, A.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Economicos. 2003.

NORREGAARD J., Progressivité des systèmes d'imposition sur les revenus. *Revue économique de l'OCDE*. ISSN 0255-0830. Núm.15. 1990.

OCDE: “Comentaires sur l'article 20: Concernant l'imposition des étudiants”, dans *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*. Editions OCD. Paris, 2014.

PEDROSA, J., *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 3, agosto 2015, pp. 701-716.

PREGLIASCO, N. “Le régime des impatriés après la loi de finances pour 2017: état des lieux d'un dispositif toujours plus attractif”. *Galahad*. 18.01.2017.

QUINTANA, E.: *Fiscalitat dels productes de previsió d'estalvi*. UOC, 2012.

RESCALTO, J.: *Tributación de operaciones y productos financieros*. Aranzadi. Cizur Menor, 2015.

RIVAS VALLEJO, MARTIN ALBÀ, Pilar, Sonia. Los desplazamientos temporales de trabajadores españoles al extranjero. Efectos laborales y tributarios. *Revista del Ministerio de Trabajo y asuntos sociales*. 27.2000.



RUIZ, J.: “Artículo 15. La tributación de los servicios personales dependientes (o renta derivada d'un empleo)” en CALDERON CARRERO, J.: *Comentarios a los convenios de doble imposición españoles*. Fundación Pedro Barrié de la Maza: Instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro Barrié de la Maza, 2004

SANZ, A.: “La tributación de las rentas por el empleo obtenidas en el extranjero”. *Quinzena fiscal*, No. 17, 2012.

SOLER, M.T.: “El impuesto sobre la renda de no residentes: Hecho imponible y criterios de sujeción”, en SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad internacional*. CEF. Barcelona, 2013.

TRAPÉ, M.: “Estudiante y profesores” en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015.

TRAPÉ, M.: “Función pública. Remuneraciones del sector público.” en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015.

TRAPÉ, M.: “Otras rentas” en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015.

TRAPÉ, M.: “Participaciones de consejeros” en CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Union Europea*. Ciss. Madrid, 2015.

VAZQUEZ, MIGUEL.: *Fiscalidad de no residentes*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2017.

VEGA, F.: “Rendimientos del trabajo y convenios para evitar la doble imposición” en SERRANO, F.: *Fiscalidad internacional*. CEF. Madrid, 2015.

VELA, A.: *Actualitzacion de los Comentarios al Modelo Convenio 2014 de la OCDE*. Thomson Reuters, 2015.

VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.; DUARDO SÁNCHEZ, A.: “Trabajadores fronterizos y transfronterizos tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”. *Quincena fiscal*, No. 1-2, 2011.

## FONTS WEB

- Agència Tributària. Reducció per aportacions (data de consulta 01.07.2021). [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca\\_es/Inicio/ Segmentos /Ciudadanos/Minimos reducciones y deducciones en el IRPF/Reducciones de la base imponible en el IRPF/Reduccion por aportaciones a sistemas de prevision social.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca_es/Inicio/ Segmentos /Ciudadanos/Minimos reducciones y deducciones en el IRPF/Reducciones de la base imponible en el IRPF/Reduccion por aportaciones a sistemas de prevision social.shtml).
- Assemblée nationale française . non-résidents fiscaux. décote. réglementation. ( 03.05.2016). <https://questions.assemblee-nationale.fr/q14/14-88824QE.htm>
- BOFIP. IR - Situations particulières liées au domicile - Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales ( 28 de desembre de 2018.) <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1055-PGP.html/identifiant=BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10-20181228>
- Cleiss.fr. “Présentation des règlements (CE) n° 883/2004 et 987/2009 . Prestations d'invalidité”. [https://www.cleiss.fr/reglements/883\\_invalidite.html](https://www.cleiss.fr/reglements/883_invalidite.html)
- Comisión Europea. Taxation and Customs Union. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/eclawtaxtreaties\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/eclawtaxtreaties_fr.pdf)
- Commission Européenne. Pensions complémentaires (2020). <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=468&langId=fr>
- Decision of the Netherlands Supreme Court of 22 December 2006, BNB 2007/97. [http://www.belastingrechaandevu.nl/portals/0/images/Potgens\\_artikel7.pdf](http://www.belastingrechaandevu.nl/portals/0/images/Potgens_artikel7.pdf).
- Diari ABC ECONOMIA ( 9 de febrer de 2015). <http://www.abc.es/economia/20150209/abci-pensiones-tributa-irpf-reforma-201502090213.html>
- Diari LECONOMIC ( 24 de maig de 2014). <http://www.leconomic.cat/article/4-economia/18-economia/743575-un-estalvi-encara-mes-preventiu.html>.
- Diaz, E. “Cómo Declara en el IRPF la Unidad Familiar” (18.04.1999) <http://www.elmundo.es/sudinero/99/SD168/SD168-10a.html>

- EU legislation “*El teletrabajo*”. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=LEGISSUM:c10131>
- Faivre Le Cadre, A. *Les traités européens interdisent-ils vraiment l'harmonisation sociale?*. Le Monde [https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2018/04/18/les-traites-europeens-interdisent-ils-vraiment-l-harmonisation-sociale\\_5287194\\_4355770.html](https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2018/04/18/les-traites-europeens-interdisent-ils-vraiment-l-harmonisation-sociale_5287194_4355770.html)
- Gestoría Orejana. *Régimen Especial de Trabajadores Desplazados (“Ley Beckham”)* (14.05.2016) <https://www.gestoriaorejana.es/es/blog/item/88-regimen-especial-de-trabajadores-desplazados-ley-beckham>
- Impots.gouv.fr. Je suis non résident. Mes charges, réductions et crédits d’impôts sont-ils pris en compte dans le calcul de mon impôt? <https://www.impots.gouv.fr/portail/international-particulier/questions/je-suis-non-resident-mes-charges-reductions-et-credits-dimpots>
- Institut national de la statistique et des études économiques <https://www.insee.fr/fr/statistiques/4164642>
- La Mission Opérationnelle Transfrontalière. [www.espaces-transfrontaliers.org](http://www.espaces-transfrontaliers.org).
- Les échos. *Impôts: les règles pour les non-résidents* ( 10.04.2016) <https://www.lesechos.fr/2016/04/impots-2016-les-regles-pour-les-non-residents-205173>
- Livre blanc de l’Eurodistrict per a un futur transfronterer (octobre de 2008). [http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/livre\\_blanc\\_de\\_leurodistricte.pdf](http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/livre_blanc_de_leurodistricte.pdf)
- Livre Blanc de l’Eurodistrict, per a un futur transfronterer; [http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/livre\\_blanc\\_de\\_leurodistricte.pdf](http://www.eurodistricte.cat/sites/default/files/contingut/livre_blanc_de_leurodistricte.pdf).
- Ministère de l’Economie, des Finances et de la Relance. [https://minefi.hosting.augure.com/Augure\\_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=FD630F92-59C8-49F2-A831-E538993755E2&filename=102%20-%20CP%20accords%20fiscalit%C3%A9%20travailleurs%20frontaliers%20et%20transfrontaliers%20covid-19.pdf](https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=FD630F92-59C8-49F2-A831-E538993755E2&filename=102%20-%20CP%20accords%20fiscalit%C3%A9%20travailleurs%20frontaliers%20et%20transfrontaliers%20covid-19.pdf).

- Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.  
[https://digitallibrary.un.org/record/448411/files/ST\\_ESA\\_PAD\\_SER.E\\_21-FR.pdf](https://digitallibrary.un.org/record/448411/files/ST_ESA_PAD_SER.E_21-FR.pdf)
- Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, Modèle de Convention de Double Imposition des Nations Unies entre Pays Développés et Pays en Développement (New-York: Nations Unies, 2011).  
[https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN\\_Model2011\\_UpdateFr.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf).
- OECD-ilibrary. *The 2000 Update to the Model Tax Convention* (2014).  
[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000\\_mtc\\_cond-2000-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en)
- Organisation de coopération et de développement économiques, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Paris, OCDE, 2017.  
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abregee-20745427.htm>.
- Parlement européen. Direction générale des études. Document de travail série affaires sociales-W16A- (1997).  
[https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/pdf/w16\\_fr.pdf](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/pdf/w16_fr.pdf).
- Parlement européen. Fiches techniques.  
[https://www.europarl.europa.eu/atyourservice/fr/displayFtu.html?ftuld=FTU\\_5.1\\_1.2.html](https://www.europarl.europa.eu/atyourservice/fr/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.1_1.2.html)
- Parlement européen. Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne (Maig de 1997).  
[https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary\\_fr.htm](https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_fr.htm)
- Politique magazine. *“La disparition de la famille programmée par le droit fiscal”*. (08.03.2017) <https://www.politiquemagazine.fr/economie/economie-francaise/la-disparition-de-la-famille-programmee-par-le-droit-fiscal/>
- Sénat français. La prise en compte des charges de famille dans le calcul de l'impôt (vigent al 10 de setembre de 2021). <http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-48353.html>.

- Serapeum. “IRNR - Trabajadores fronterizos.exención art.7.p) trlirpf”. (data de consulta: 23.09.2021). <https://www.pratsqlas.com/es/consulta-fiscal/irnr-trabajadores-fronterizosexencion-art7p-trlirpf>
- Service Public - Contrat de travail temporaire (intérim) (16 d’agost de 2021). <https://www.entreprise.news/faut-contrat-de-travail-etre-interimaire-droit-europeen>.
- Service public . Déduction, réduction, crédit d’impôt sur le revenu : quelles différences?. <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F823>
- Service Public Allocation de solidarité aux personnes âgées (Aspa) ( 02 de febrer de 2021). <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F16871>
- Service Public. Accord COVID entre la France et l’Allemagne (15 de juny de 2021). [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/allemande/accords\\_covid\\_de\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/allemande/accords_covid_de_fr_20210618.pdf)
- Service Public. Accord COVID entre la France et l’Italie (15 de juny de 2021). [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/italie/accords\\_covid\\_it\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/italie/accords_covid_it_fr_20210618.pdf)
- Service Public. Accord COVID entre la France et la Belgique (15 de juny de 2021). [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/belgique/accords\\_covid\\_be\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/belgique/accords_covid_be_fr_20210618.pdf)
- Service Public. Accord COVID entre la France et la Suisse (15 de juny de 2021). [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/suisse/accords\\_covid\\_ch\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/suisse/accords_covid_ch_fr_20210618.pdf)
- Service Public. Accord COVID entre la France et le Luxembourg (15 de juny de 2021) [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/luxembourg/accords\\_covid\\_lux\\_fr\\_20210618.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/luxembourg/accords_covid_lux_fr_20210618.pdf)
- Service public. Comment être reconnu travailleur handicapé (01.01.2020) <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1650>

- Service public. Impôt sur le revenu - Déclarer les sommes perçues par son enfant <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1228>
- Service Public. Le non-résident fiscal <https://www.impots.gouv.fr/portail/non-resident-de-france-non-residents-france>
- Service public. Pension d'invalidité de la Sécurité sociale <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F672>
- Service public. Retraite du salarié : retraite anticipée pour carrière longue <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F13845>
- Wallonie. Indicateurs statistiques. Travailleurs frontaliers par pays de travail ou de résidence (01 de septembre de 2021). <https://www.iweps.be/indicateur-statistique/travailleurs-frontaliers-pays-de-travail-de-residence/>