

This is the **author's version** of the book part:

Fernández Caballero, Zuley; Górriz López, Carlos (ed.). «La fiscalidad directa de los trabajadores transfronterizos de España y Gibraltar tras el Brexit». *Brexit y libertad de establecimiento : Aspectos fiscales, mercantiles y de extranjería*, Num. 1 (2021), p. 137-162

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/329032>

under the terms of the  BY ^{IN} COPYRIGHT license.

**LA FISCALIDAD DIRECTA DE LOS TRABAJADORES
TRANSFRONTERIZOS DE ESPAÑA Y GIBRALTAR TRAS EL BREXIT
DIRECT TAXATION OF CROSS-BORDER WORKERS IN SPAIN AND
GIBRALTAR AFTER BREXIT**

*Zuley Fernández Caballero
Profesora Investigadora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Autònoma de Barcelona*

RESUMEN

El Brexit tiene como principales consecuencias fiscales la aplicación, preferentemente, de los Convenios bilaterales firmados por los Estados europeos para evitar la doble imposición sobre las rentas transnacionales y quedan sin efecto las disposiciones comunitarias. Sin embargo, en el caso de producirse doble imposición no será posible la aplicación del CDI firmado entre el Reino de España y el Reino Unido a los trabajadores transfronterizos españoles y gibraltareños. Lo que conlleva a determinar la tributación de los rendimientos del trabajo de este colectivo de trabajadores tras la salida de la Unión Europea del Reino Unido y, por ende, de Gibraltar.

ABSTRACT

The main tax consequences of Brexit are the application, preferably, of the bilateral Conventions signed by the European States to avoid double taxation on transnational income and the Community provisions are left without effect. However, in the event of double taxation, it will not be possible to apply the CDI signed between the Kingdom of Spain and the United Kingdom to Spanish and Gibraltarian cross-border workers. This leads to determine the taxation of the income from work of this group of workers after the exit of the European Union of the United Kingdom and, therefore, of Gibraltar.

Palabras claves

Brexit, trabajadores transfronterizos, fiscalidad directa

Key words

Brexit, cross-border workers, direct taxation

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN	2
II. CONSECUENCIAS DEL BREXIT EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA INTERNA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	
1. IRPF a partir del 1 de enero de 2021	4
2. IRNR a partir del 1 de enero de 2021	7
III. CONSECUENCIAS DEL BREXIT EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	8
1. Derecho europeo	8

2.	Derecho Internacional.....	9
	<i>A) CDI firmados por España que hacen referencia a los trabajadores transfronterizos</i>	13
	<i>B) CDI firmado por España y el Reino Unido</i>	15
IV.	CONSECUENCIAS DEL BREXIT SOBRE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LOS TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS DE ESPAÑA Y GIBRALTAR.....	16
1.	Cuestiones previas	16
2.	Acuerdo internacional en materia de fiscalidad entre España y el Reino Unido en relación con Gibraltar.....	18
V.	CONSIDERACIONES FINALES	22
VI.	BIBLIOGRAFÍA.....	23

I. INTRODUCCIÓN

Resulta imposible asumir un concepto uniforme que contenga criterios objetivos de definición de trabajo fronterizo. “Este concepto abarca realidades diferentes, en función de que se tenga en cuenta la acepción comunitaria -enunciada especialmente en materia de seguridad social- o las diversas definiciones contenidas en los convenios bilaterales de doble tributación, válidos para la determinación del régimen tributario de los trabajadores fronterizos”¹.

En este orden, la norma comunitaria define a los trabajadores fronterizos como aquel trabajador que ejerce su actividad laboral en el territorio de un Estado miembro y reside en el territorio de otro Estado miembro (elemento espacial que constituye el desplazamiento desde el domicilio al trabajo a través de una frontera), al que regresa en principio cada día o al menos una vez por semana (elemento temporal de regreso cotidiano o semanal al domicilio)². Desde la perspectiva fiscal, los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDI) que configuran el régimen tributario de este tipo de trabajadores incluyen definiciones más restrictivas ya que se incorpora, en muchos de ellos, un criterio espacial, según el cual el hecho de residir y trabajar en una zona fronteriza en sentido estricto, que se determina de manera diferente en cada Convenio, se considera un elemento constitutivo de la realización de un trabajo transfronterizo³.

Ahora bien, no sólo la necesidad de uniformidad de criterios a la hora de establecer una acepción de trabajador transfronterizo es un problema relevante para este colectivo, nos

¹ Parlamento europeo. Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea. Dirección General de Estudios. Documento de Trabajo. Serie de Asuntos Sociales. Resumen. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.htm.

² Artículo 1b) del Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad. No obstante, esta definición sólo se aplica a la protección social de los trabajadores afectados en el interior de la Unión Europea (en adelante UE).

³ En el caso particular de España el ordenamiento jurídico identifica a los trabajadores transfronterizos como aquellos “trabajadores extranjeros que, residiendo en la zona limítrofe, desarrollen su actividad en España y regresen a su lugar de residencia diariamente”. Artículo 43. Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social.

encontramos con otros aspectos que dificultan la movilidad transfronteriza de estos trabajadores por cuenta ajena como lo es, por ejemplo, la imposición directa, que se ubica dentro de las cuestiones que tienen mayor connotación en la Unión Europea. Esto es así, porque, entre otros, si el trabajador transfronterizo paga los impuestos en el país donde trabaja, la mayoría de los Estados miembros aplican un régimen distinto del reservado a sus residentes, que es conocido como el régimen de los no residentes. Con frecuencia este régimen establece una tributación superior a la que corresponde a las personas que ejercen las mismas actividades en su país de residencia y no prevé la concesión de las ventajas fiscales que se conceden a los residentes por razón de su situación familiar, ni las deducciones de las que se benefician, partiendo de la idea de que estas ventajas las debe conceder el país de residencia⁴. Asimismo, en la mayoría de los casos, este tipo de trabajador, no puede beneficiarse de las ventajas correspondientes en su país de residencia, por no tener ingresos o tenerlos inferiores a la base imponible en este país.

A todo lo anterior debemos incluir que no existe una armonización de las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta en relación con la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad. Es decir, que no existirá una competencia comunitaria que precise el régimen fiscal al que están sujetos los trabajadores transfronterizos, lo que implica que tendremos que acudir por completo a los Convenios tributarios bilaterales firmados por los Estados europeos para evitar la doble imposición sobre las rentas transnacionales⁵. Esta remisión se hace más determinante tras la retirada del Reino Unido de la UE ya que ante la ausencia de otra normativa vinculante en el ámbito comunitario los Convenios para evitar la doble imposición que ya estén vigentes o los de nueva creación, van a ser necesarios en ámbitos como la doble imposición, el intercambio de información o la cooperación administrativa en materia fiscal, tanto para el Reino Unido como para el resto de los países miembros de la UE.

En este contexto, cabe destacar que España tiene firmado más de 90 CDI⁶ con países de la UE y terceros Estados, dentro de éstos comparte fronteras con Portugal, Francia, Marruecos, Andorra y el Reino Unido por parte de Gibraltar⁷. Algunos de estos CDI

⁴ Al respecto: https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.htm#N_17_.

⁵ No obstante, esta situación tiene sus límites en la medida en que vulnera el principio de no discriminación, que el Tribunal de Justicia de la UE (en adelante TJUE) ha mantenido también en materia tributaria, sobre todo en base a los artículos 48 y 52 del Tratado CE. “Con la sentencia Schumaker, de 14 de febrero de 1995, (Asunto C-279/93), el tribunal prohibió a cualquier Estado miembro negar a los trabajadores no residentes que perciban la parte principal de sus ingresos profesionales en su territorio el beneficio de las ventajas fiscales que se reconocen a los trabajadores residentes. Véase en el mismo sentido, la sentencia Wielockx de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94 y la sentencia Asscher de 27 de junio de 1996, asunto C-107/94”. https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.htm#N_17.

⁶ Remítase a:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml.

⁷ En el Derecho internacional público, se considera que Gibraltar es un “territorio no autónomo” en el sentido del capítulo XI de la Carta de Naciones Unidas, sometido a un proceso de descolonización; en el Derecho interno británico, Gibraltar tiene la consideración de colonia; y para el Derecho de la Unión Europea, Gibraltar es un territorio respecto del cual un Estado miembro -el Reino Unido- asume sus relaciones exteriores, en el sentido del artículo 355, apartado 3, TFUE. DÍAZ ABAD, N., “La fiscalidad de Gibraltar a examen”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm.41, 2012, p. 7.

contienen una cláusula específica destinada a los trabajadores transfronterizos, nos referimos al Convenio hispano-francés e hispano-portugués. Sin embargo, tras el Brexit en el caso de producirse doble imposición no será posible, para su solución, la aplicación del CDI firmado entre el Reino de España y el Reino Unido a los trabajadores transfronterizos españoles y gibraltareños. Ello se debe, principalmente, a que España considera a Gibraltar como paraíso fiscal con el argumento, entre otras cosas, de que no existe un intercambio de información efectivo entre ambos territorios por lo que no es de aplicación ningún Convenio para evitar la doble imposición suscrito por el Estado español. Y es precisamente la situación fiscal de los trabajadores transfronterizos españoles y gibraltareños el objeto de estudio de este trabajo, donde pretendemos determinar la tributación de los rendimientos del trabajo de este colectivo de trabajadores tras la salida del Reino Unido de la UE y, por ende, de Gibraltar.

II. CONSECUENCIAS DEL BREXIT EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA INTERNA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

1. IRPF a partir del 1 de enero de 2021

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) está regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, sin perjuicio de la aplicación que resulte procedente a cada situación del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo (en adelante CDI España-Reino Unido).

En el artículo 2 de la LIRPF se establece que el objeto de dicha norma es la renta del contribuyente que para el legislador no sería otra cosa que “la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”. Y más adelante, el artículo 5 de la LIRPF determina que lo previsto por dicha norma “se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española”. En esta misma línea, el artículo 6 de la LIRPF establece que el hecho imponible lo constituye “la obtención de renta por el contribuyente”.

De los preceptos transcritos se desprende que las personas físicas residentes en territorio español estarán sujetas a gravamen por el IRPF, por su renta mundial, debiéndose proceder al cálculo de la renta en los términos previstos en la legislación de dicho impuesto. No obstante, el artículo 80 de la LIRPF permite la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero⁸. Al respecto, determina el legislador que “cuando entre las

⁸ Sobre este particular véase: Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia núm. 444/2020 de 22 octubre; Audiencia Nacional (en adelante AN) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), sentencia de 13 mayo 2019; TSJ Madrid

rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales. b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero”. Asimismo, precisa el artículo que “cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional” y “en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”. Por tanto, si el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español y, en consecuencia, es sujeto pasivo del IRPF, deberá tributar en España por este impuesto por su renta mundial, sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicar la deducción por doble imposición internacional de acuerdo con las condiciones que establece el artículo 80 de la LIRPF.

En este contexto, el IRPF establece algunas especialidades en el supuesto en que el contribuyente que obtiene rendimientos del trabajo cambie su residencia fiscal del territorio español a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (en adelante EEE) con efectivo intercambio de información (diferir la tributación) o cuando su unidad familiar está formada por residentes fiscales en Estados miembros (aplicación de determinadas deducciones).

Como acabamos de señalar, tras el Brexit y a tenor de lo que estipula la LIRPF, no resultarán de aplicación en el Reino Unido y, por ende, en Gibraltar, las especialidades siguientes:

- *Rentas pendientes de imputación por cambio de residencia*: el IRPF permite diferir la tributación en el supuesto de que el contribuyente se desplace a un Estado miembro de la UE o de EEE con efectivo intercambio de información. Según prevé el artículo 14.3 de la LIRPF si el contribuyente cambia de residencia a un tercer Estado, todas sus rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por el IRPF. En el caso de que dicho desplazamiento se produzca a un país de la UE el contribuyente puede optar por presentar, a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria del ejercicio en que se produce el cambio de su residencia sin que por ello se aplique sanción, intereses de demora o recargos. En otras palabras, el contribuyente no podrá utilizar el criterio de imputación temporal de rentas diferidas del artículo 14.3 de la LIRPF en la medida que las fuese percibiendo con motivo del traslado de su residencia al Reino Unido o Gibraltar, sin perjuicio de la posible aplicación de sanciones, intereses de demora o recargos.

(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia núm. 254/2019 de 13 marzo; Dirección General de Tributos (en adelante DGT), consulta vinculante núm. V3044/20 de 8 octubre; DGT, consulta vinculante núm. V1825/20 de 8 junio; DGT, consulta vinculante núm. V1618/20 de 26 mayo.

- *Unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros:* la Disposición Adicional cuadragésima octava de la LIRPF regula ciertas deducciones aplicables a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la UE o del EEE⁹. Determina la ley del impuesto que cuando la unidad familiar esté formada por contribuyentes del IRPF y por residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, los primeros (contribuyentes del IRPF) podrán deducir de la cuota íntegra que corresponde a su declaración individual, en su caso, el resultado de las siguientes operaciones:
- Se sumarán las cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF de los miembros de la unidad familiar: contribuyentes del IRPF junto con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR) correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese mismo período impositivo por el resto de los miembros de la unidad familiar.
 - Se determinará la cuota líquida total del IRPF que hubiera resultado de haber podido optar por la tributación conjunta con el resto de los miembros de la unidad familiar, entendiéndose, a estos exclusivos efectos, que todos los miembros de la unidad familiar son contribuyentes del IRPF. Para dicho cálculo solamente se tendrán en cuenta, para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas de los miembros no residentes integrados en la unidad familiar que excedan de las rentas negativas obtenidas por estos últimos.
 - Se restará a la cuantía prevista en el primer párrafo la cuota a que hace referencia el segundo párrafo. Cuando dicha diferencia sea negativa, la cantidad a computar será cero.
 - Se deducirá de la cuota íntegra estatal y autonómica, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF, la cuantía prevista en el párrafo anterior. A estos efectos, se minorará la cuota íntegra estatal del IRPF en la proporción que representen las cuotas del IRNR respecto de la cuantía total prevista en el primer párrafo, y el resto minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales.

Una vez que se produzca la salida del Reino Unido de la UE no se aplicarán las deducciones anteriormente descritas a las unidades familiares formadas por el contribuyente del IRPF y residentes fiscales en el Reino Unido o Gibraltar.

⁹ Para más información: DGT, consulta vinculante núm. V2490/20 de 22 julio; DGT, consulta vinculante núm. V0042/20 de 13 enero; DGT, consulta vinculante núm. V1498/19 de 21 junio.

2. IRNR a partir del 1 de enero de 2021

La legislación española a través del IRNR¹⁰ considera obtenidos en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente situado en territorio español, también los rendimientos del trabajo, las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad o establecimiento permanente residentes todos en dicho territorio, las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en España, determinados rendimientos de capital mobiliario, rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos, las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en España no afectos a actividades económicas y las ganancias patrimoniales¹¹.

Se deduce de lo anterior que son dos las formas de sujeción al impuesto:

- Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

Además, y en lo que a nosotros nos interesa, este impuesto contempla disposiciones específicas que afectan a residentes de otros Estados miembros de la UE, mandatos que dejarán de ser aplicables a los contribuyentes residentes en el Reino Unido y en Gibraltar una vez finalizado el período transitorio, sin perjuicio de la aplicación del CDI España-Reino Unido¹².

De las dos formas de sujeción a las que hacíamos mención sólo nos detendremos en las rentas que se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, ya que son éstas las que afectan directamente a los trabajadores transfronterizos. En este orden, las rentas de trabajo obtenidas a partir del 1 de enero de 2021 por residentes en el Reino Unido y en Gibraltar (sin que medie establecimiento permanente) deberán aplicarse los siguientes cambios derivados de la pérdida de la condición de contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE:

- *Base imponible*: no serán deducibles para los contribuyentes, personas físicas residentes en el Reino Unido, los gastos previstos para los rendimientos del trabajo en la LIRPF. Sólo podrán deducir dichos gastos los residentes, personas físicas, de los Estados miembros de la UE, siempre que acrediten que están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en este territorio¹³.

¹⁰ Artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).

¹¹ La DGT entiende que la norma interna también alcanza a aquellos supuestos en que se dé una tributación por rentas no mundiales sino territoriales de acuerdo con la legislación del Estado de acogida. En este sentido, Consultas a la DGT de 21 de febrero de 2003 y de 20 de enero de 2004.

¹² El CDI España-Reino Unido no se aplica al territorio de Gibraltar. *Vid. infra*, apartado 1. “Cuestiones previas”.

¹³ Artículo 24.6 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del TRLIRNR.

- *Tipo de gravamen*: no se aplicará a los residentes en el Reino Unido, el tipo de gravamen reducido del 19 por ciento, propio de los residentes de los Estados miembros de la UE, para aplicársele el tipo general del 24 por ciento, siempre que no se trate de rentas sometidas a otro tipo de gravamen inferior¹⁴.
- *Opción de tributar por el IRPF*: no podrán optar, los residentes del Reino Unido, por el régimen especial de opción de tributación como contribuyente del IRPF que sólo se aplicará a los contribuyentes personas físicas que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE o en un Estado miembro del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, excepto residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, que hayan obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta, o que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo¹⁵.

III. CONSECUENCIAS DEL BREXIT EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

1. Derecho europeo

El Derecho europeo en el ámbito de la tributación directa aboga, principalmente, por hacer posible la libertad de circulación (de capitales y personas) y la libertad de establecimiento en el espacio europeo¹⁶. En relación con ello, y más específicamente con los trabajadores transfronterizos, no existen competencias comunitarias concretas que regulen su régimen fiscal, para ello debemos remitirnos a los CDI firmados por los Estados miembros de la UE.

No obstante, existen algunas disposiciones dentro de la normativa comunitaria que tienen por objeto la tutela de los intereses de los trabajadores transfronterizos desde una perspectiva fiscal. Tal es el caso del Reglamento 1612/68, del Consejo, de 15 de octubre que en su artículo 7.2, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la UE,

¹⁴ Artículo 25 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del TRLIRNR.

¹⁵ Artículo 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del TRLIRNR.

¹⁶ A modo de ejemplo destacan la Directiva Matriz – Filial y la Directiva del Ahorro, las cuales eliminan las retenciones de salida sobre los pagos de dividendos, intereses y cánones efectuados en el seno de grupos multinacionales situadas dentro del espacio europeo. La Directiva (UE) 2016/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de enero de 2016, sobre la distribución de seguros; la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo, y la Directiva (UE) 2017/828 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva 2007/36/CE en lo que respecta al fomento de la implicación a largo plazo de los accionistas. Todas ellas, son normas con un elevado componente de protección de los derechos de los clientes de servicios financieros tanto en su vertiente de tomador, asegurado, beneficiario y partícipe de planes y fondos de pensiones como desde la perspectiva de inversor.

regula que los empleados de otro Estado miembro se beneficiarán de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales¹⁷.

En esta misma línea, también encontramos los mandatos introducidos por la Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, de la Comisión de la UE, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside¹⁸. Esta Recomendación se centra en la imposición sobre la renta, principalmente, de los trabajadores independientes y dependientes que realicen sus actividades en otros Estados miembros de la UE, en condición de no residentes, y bajo determinadas circunstancias¹⁹. En el artículo 2 de la Recomendación se lee que “ningún Estado gravará las rentas incluidas en el ámbito de la Recomendación con un impuesto mayor que el correspondiente a los residentes, tomando en consideración sus circunstancias personales y familiares”. Ahora bien, para que se aplique esta regla es necesario que el contribuyente no residente obtenga en el otro Estado al menos el 75 por ciento de la renta sujeta a gravamen en el ejercicio fiscal, así tendría una situación similar a la de un trabajador residente y de esta forma se podría garantizar un trato equiparable entre ambos tipos de empleados. Una vez que el trabajador no residente consiga una renta por dicho porcentaje, deberá gravarse la totalidad de ésta en el Estado miembro de la fuente del mismo modo que si se tratara de rentas obtenidas por los trabajadores residentes en dicho Estado, sin que esta medida alcance a los demás rendimientos que pueda obtener en otros Estados²⁰.

2. Derecho Internacional

Tras la retirada del Reino Unido de la UE y ante la ausencia de otra normativa vinculante en el ámbito comunitario, el Derecho Internacional, más concretamente los Convenios para evitar la Doble Imposición que ya estén vigentes o los de nueva creación, van a ser necesarios en ámbitos como la doble imposición, el intercambio de información o la cooperación administrativa en materia fiscal, tanto para el Reino Unido como para el resto de los países miembros de la UE.

¹⁷ Es curioso que en el cumplimiento de las libertades comunitarias la norma europea lo haga en atención a la nacionalidad del sujeto, cuando en el ámbito tributario, generalmente, es la residencia el criterio de conexión que se utiliza y el que provoca la aplicación de regímenes diferentes para los contribuyentes residentes y para aquellos que no lo son.

¹⁸ “Debe tenerse en cuenta que se trata de una Recomendación, que no tiene la condición de norma vinculante y, además, que no se dirige exclusivamente a las rentas obtenidas por los trabajadores fronterizos, aunque, sin embargo, afecta a estos de manera muy significativa”. VILLAVARDE GÓMEZ, M. B. y DUARDO SÁNCHEZ, A. “Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.1, 2011, pp. 6-7. Además, su aplicación deja muchas incógnitas sin resolver como: la incidencia del régimen matrimonial, la obtención de rentas en varios Estados miembros o los efectos de los CDI. CALDERÓN CARRERO, J. M. “Últimas iniciativas comunitarias para la tributación de las personas físicas no residentes: perfiles de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión”, *Revista de Quincena Fiscal*, núm. 11, 1994, pp. 39-48.

¹⁹ Al respecto véase CALDERÓN CARRERO, J.M. “Últimas iniciativas comunitarias para la tributación de las personas físicas no residentes: perfiles de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión”, *op. cit.*, p. 41.

²⁰ España en cumplimiento de la Recomendación 94/79/CE incorporó en el artículo 46 del TRLIRNR una opción de tributar como contribuyentes del IRPF a los trabajadores no residentes que hubiesen alcanzado al menos el 75 por ciento de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas en el territorio español. *Vid. supra*, apartado 2. “IRNR a partir del 1 de enero de 2021”.

Cabe señalar que una de las funciones más destacadas de estos Tratados Internacionales es que resultan, en muchos casos, la normativa aplicable a los no residentes y, por ende, a los trabajadores transfronterizos. Por ello, el régimen tributario de este tipo de trabajadores debemos buscarlo en el marco de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE), concretamente, en el artículo 15 del Modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el capital de la OCDE (en adelante MC OCDE). Dicho precepto se refiere a las rentas del trabajo o rentas derivadas de un empleo por cuenta ajena que realiza el trabajador fuera de su Estado de residencia fiscal²¹.

Del análisis del artículo 15 del MC de la OCDE se desprenden algunas cuestiones que debemos destacar. En primer lugar, el precepto tiene como objeto las rentas que causen o sean percibidas por motivo de una relación laboral mientras ésta perdure, independientemente que la renta sea dineraria o en especie y del momento en que se pague o se obtenga por el trabajador²². Por otro lado, en segundo lugar, en el precepto del MC de la OCDE se identifican 4 principios de distribución del poder tributario que a su vez se articulan a través de tres sistemas que básicamente dependen del lugar donde se realiza el empleo y de la concurrencia de otras circunstancias²³. En este sentido, generalmente, los rendimientos del trabajo serán gravados en el país de residencia, en el país donde se realice la actividad laboral o en ambos.

Un análisis más pormenorizado de estos sistemas nos permite afirmar que:

- *La tributación en el Estado de residencia del trabajador*, según el artículo 15 del MC OCDE sobre “los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo (o trabajo dependiente) se desarrolle en el otro Estado contratante”. Del texto transcrito se interpreta que el Estado de residencia del trabajador tiene el poder impositivo sobre los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, que obtenga el empleado en relación con su empleo. De esta forma, el Estado donde se realiza la actividad sólo puede gravar las rentas de un trabajador residente en otro Estado en la medida en que el empleado se desplace físicamente a su territorio para prestar allí sus servicios.

²¹ La trascendencia de este mandato se debe, entre otras cosas, a la amplia utilización del MC OCDE en los Acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición internacional firmados entre los Estados miembros de la UE entre sí o con terceros países. La mayoría de estos Convenios internacionales incluyen los postulados que aparecen en el artículo 15 del Modelo de Convenio sin grandes modificaciones. Sobre los comentarios a este precepto del MC OCDE véase SANZ CLAVIJO, A. “Tributación internacional de las indemnizaciones y otras cantidades percibidas por despido: a propósito de los nuevos comentarios del artículo 15 MC OCDE, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 4, 2017, pp. 1-30.

²² “En esta dirección, la generalidad de las legislaciones domésticas toma como punto de partida un concepto amplio de rentas por razón de empleo y a partir del mismo excluyen de imposición determinados rendimientos por distintos motivos. Elemento común en la mayoría de las interpretaciones internas es la existencia de un nexo entre la remuneración y la actividad desarrollada”. VILLAVARDE GÓMEZ, M. B. y DUARDO SÁNCHEZ, A. “Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”, *op. cit.*, p. 19.

²³ Al respecto remitase a CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 2006, p. 355.

- *La tributación en el Estado donde se realiza la actividad* (segunda regla que contempla el MC OCDE) determina que los “sueldos salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo” pueden gravarse en el Estado de la actividad del empleado cuando dicha actividad se desarrolla, total o parcialmente, en territorio de este último Estado. “El Estado de la actividad no puede gravar más que la renta salarial -derivada del ejercicio del empleo- correspondiente al tiempo en que el empleado esté físicamente presente en su territorio”²⁴. De este modo, para la OCDE, el criterio relevante en la segunda regla es el lugar donde está físicamente presente el trabajador cuando realiza las actividades correspondientes a su ejercicio.

- *La tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador (excepción a la segunda regla)* que determina el apartado 2 del artículo 15 del MC OCDE prevé que el Estado de residencia del empleado tiene el derecho exclusivo de gravar los rendimientos del trabajo, siempre que concurren simultáneamente las circunstancias siguientes:
 - *Criterio de la permanencia:* el trabajador no debe permanecer en territorio del Estado de la actividad por un período o períodos que excedan de 183 días en cualquier período de doce meses. Para aplicar esta disposición deberán considerarse todos los períodos de doce meses consecutivos que sean posibles incluso aquellos que se solapen con otros²⁵. En cuanto al término de “permanece”, se refiere a la presencia física del trabajador en el Estado de la actividad, aunque es irrelevante para la OCDE las causas por las cuales el empleado se encuentra en dicho Estado²⁶. De la misma forma, no se requiere que la actividad se preste a un único empleador o empresario.

 - *Criterio del pagador de los rendimientos del trabajo:* en este requisito se exige que las remuneraciones sean pagadas “por o en nombre de” un empresario o “empleador”²⁷ que no sea residente en el Estado donde se

²⁴ VILLAVERDE GÓMEZ, M. B. y DUARDO SÁNCHEZ, A. “Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”, *op. cit.*, p. 21.

²⁵ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Comentarios al artículo 15, Versión Abreviada 2017, p. 313, DOI: <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.

²⁶ “No es relevante si la permanencia está o no relacionada con el ejercicio del empleo, por lo que los días festivos pasados en el Estado de la actividad también pueden ser tenidos en cuenta”. VILLAVERDE GÓMEZ, M. B. y DUARDO SÁNCHEZ, A. “Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”, *op. cit.*, p. 23. Sin embargo, otros autores entienden que “el desplazamiento -y la presencia física- motivado por razones distintas al ejercicio de un empleo no debe computarse a estos efectos”. CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, *op. cit.*, p. 360.

²⁷ El término empleador no está definido en el artículo 15 del MC OCDE para ello debemos acudir a las normas internas de cada Estado. En España el criterio que se utiliza es el que determina el artículo 8.1 del Estatuto de los Trabajadores. Dicho precepto presume la existencia de la relación laboral entre dos personas siempre que uno de ellos preste “un servicio por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de

realiza la actividad. De aquí se desprende, en sentido contrario, que para que el Estado donde se realiza la actividad pueda gravar los rendimientos del trabajo será necesario que el pagador tenga su residencia fiscal en ese mismo Estado. En definitiva, tendrá derecho de imposición de la renta de un trabajador el Estado donde éste resida, siempre que el empleador sea residente fiscal en un tercer Estado o residente fiscal en el mismo Estado donde reside el empleado.

- *Criterio de las remuneraciones soportadas por el establecimiento permanente*: para que se produzca este último requisito es necesario que la renta de trabajo la obtenga el empleado por haber realizado su trabajo en el Estado de la actividad sin que sean soportada por un establecimiento permanente situado en ese Estado.
- *Los trabajadores de empresas de navegación marítima y aérea internacional* es el cuarto principio de distribución del poder tributario y lo encontramos en el artículo 15. 3 del MC OCDE. Este precepto dispone de una serie de acuerdos que conciernen específicamente a personas empleadas a bordo de buques o aeronaves involucradas en el tráfico internacional y su aplicación descarta la utilización del resto de reglas que prevé el artículo 15 del MC OCDE. De esta forma, el apartado tercero determina que “las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional serán gravadas exclusivamente en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa”. Es decir, que los Estados “pueden” someter a gravamen los rendimientos del trabajo obtenidos a bordo de naves o aeronaves destinadas al tráfico internacional, si la “sede de dirección efectiva” de la empresa que los explota está en su territorio, independientemente de cuál sea el Estado de residencia del empleado. En algunos Estados su legislación interna dispone que las contribuciones salariales obtenidas por miembros de tripulaciones de buques y aeronaves explotadas por el tráfico internacional que no sean residentes se graven, exclusivamente, allí donde el buque o aeronave posea la nacionalidad de dicho Estado. Finalmente, para que pueda aplicarse esta cuarta regla es preciso que el lugar de trabajo principal y habitual del empleado se encuentre en el buque o aeronave, sin exigir que todas las actividades se realicen en el interior del buque o aeronave²⁸.

En este contexto, y en lo que se refiere a los trabajadores transfronterizos, cuando perciben rentas en el marco de su relación laboral, diversos Estados pueden, en virtud de su propia soberanía fiscal, reclamar el derecho de recaudar impuestos sobre aquellas rentas, de conformidad con su legislación en la materia. Con el fin de evitar que una renta

otro”, que “lo recibe a cambio de una retribución”. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

²⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N. “Residencia fiscal. Empleado temporal en buques en el extranjero: Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 19 de diciembre de 2018 (V3277-18)”, *Carta tributaria*, núm. 49, 2019, pp. 93-95.

transnacional pague impuestos dos veces (doble imposición), la gran mayoría de los Estados europeos han concluido convenios fiscales bilaterales, ampliamente uniformizados según el modelo de la OCDE, relativos a la doble imposición de la renta y del capital. Aunque la norma general enunciada por el modelo OCDE en el caso en que una persona resida en un Estado y trabaje en otro es la de la tributación en el lugar de trabajo, el reglamento particular en materia de trabajo transfronterizo contenido en los tratados interestatales de doble imposición atribuye con mayor frecuencia el derecho de recaudar impuestos al Estado de residencia, cuando el contribuyente reside en la región fronteriza de un Estado y trabaja en la región fronteriza de otro, a condición de que el interesado regrese con regularidad a su domicilio. Si el lugar de residencia y/o el de trabajo se encuentran fuera de la zona fronteriza, en cambio, los ingresos derivados del trabajo tributan en el origen, es decir, en el país donde se encuentra el empleo”²⁹.

A) CDI firmados por España que hacen referencia a los trabajadores transfronterizos

Los Estados miembros de la UE han buscado soluciones diversas para determinar el titular del poder tributario de la renta de los trabajadores transfronterizos. Estas soluciones pasan o bien por el lugar de trabajo y cotización a la Seguridad Social o bien por la residencia en una zona fronteriza o cerca de la misma y, en algunos casos, se produce la atribución directa del poder impositivo al Estado de residencia del trabajador³⁰. Sobre este particular, España tiene firmado algunos CDI que contienen una cláusula relativa a los trabajadores transfronterizos, nos referimos a los firmados con Portugal y Francia, ya que los Tratados alcanzados con Marruecos, Andorra o el Reino Unido no contienen especificación alguna en relación con los trabajadores transfronterizos.

Respecto al Convenio hispano-portugués de 7 de noviembre de 1995³¹, vemos que en su artículo 15. 4 regula que “las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador transfronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado”. Aquí la regla que se sigue es la del Estado de residencia del trabajador y aunque no hace referencia a la zona fronteriza, ésta sí se determinaba en el artículo 15 del CDI anterior de 29 de mayo de 1968.

Por su parte, el Convenio hispano-francés de 12 de junio de 1997³² no menciona a los trabajadores transfronterizos en su artículo 15. Sin embargo, el punto 12 del Protocolo

²⁹ Parlamento Europeo, “Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea”, Dirección General de Estudios. Documento de Trabajo. Serie de Asuntos Sociales. Resumen, pp. 6-7.

³⁰ Sobre las opciones elegidas por los Estados miembros de la UE remítase al Anexo 3 Parlamento Europeo, “Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea”, Dirección General de Estudios. Documento de Trabajo. Serie de Asuntos Sociales. Disponible en https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.htm#anexo3.

³¹ Instrumento de ratificación del 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, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993 (BOE núm. 266, de 07/11/1995).

³² 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, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE núm. 140, de 12/06/1997). Véase Consultas Vinculantes de la DGT. V2989-18 de 20 de noviembre de 2018; V1611-14 de 23 de junio de 2014; V0950-09 de 4 de mayo de 2009.

del citado Convenio mantiene la vigencia del apartado 4 del artículo 15 del CDI de 27 de junio de 1973 que estipula que "Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes están sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes". Y más adelante aclara el Convenio que "las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, cuando sea necesario, el modo en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acordarán de modo especial, si fuese necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones"³³.

De conformidad con lo dispuesto en el acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961³⁴, ultimado mediante Canje de Notas de 3 de julio de 1964³⁵ y de los días 21 de mayo y 1 de junio de 1965³⁶ la expresión "trabajadores fronterizos" comprende los sujetos españoles y franceses que, teniendo su domicilio en la zona fronteriza de uno de los Estados, adonde en principio regresan cada día, están autorizados a trabajar como asalariados en la zona fronteriza del otro Estado. En este sentido, el artículo 2 del Acuerdo de 25 de enero de 1961 estableció que "se considerarán zonas fronterizas" (...) "las zonas que tengan, en principio, una profundidad de 10 kilómetros, de una y otra parte de la frontera", incorporando como anexo la lista de municipios que se consideran comprendidos en las zonas fronterizas de ambos países³⁷. Los Canjes de Notas mencionadas anteriormente han aumentado el número de municipios incluidos en las zonas fronterizas, ampliando las mismas hasta una profundidad de, aproximadamente, 20 kilómetros desde la frontera.

La solución que ofrece el Convenio hispano-francés para determinar el Estado con poder impositivo en estos casos, es aquella que fija que la tributación será en el país de residencia del trabajador transfronterizo siempre que el empleo y la residencia estén ubicados en la zona fronteriza.

En resumen, los CDI de España con Francia y con Portugal aplican la regla de la tributación en el Estado de residencia del trabajador, con las particularidades que acabamos de mencionar. Con lo cual es el Estado, en donde resida el trabajador transfronterizo el que va a gravar la renta y lo hará tomando en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente según su norma interna.

³³ TSJ País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección1ª), sentencia núm. 156/2001 de 26 febrero. Según esta sentencia "la desaparición de los documentos fronterizos por virtud de disposiciones comunitarias, como prueba preconstituida y privilegiada de la cualidad transfronteriza del interesado, no impide el juego de otros medios generales de prueba que puedan arrojar suficiente fehaciencia".

³⁴ Boletín Oficial del Estado de 21 de marzo de 1962.

³⁵ Boletín Oficial del Estado de 15 de septiembre de 1964.

³⁶ Boletín Oficial del Estado de 29 de junio de 1965.

³⁷ Puede encontrarse disponible en <http://www.boe.es/boe/dias/1962/03/21/pdfs/A03862-03872.pdf>. Véase también la interpretación que hace la Administración tributaria en su Resolución Vinculante de la DGT: V1611-14 de 23 de junio de 2014.

B) CDI firmado por España y el Reino Unido

España y Reino Unido tienen firmado un Convenio para evitar la Doble Imposición³⁸ que en su artículo 14 estipula las reglas de adjudicación de poder tributario respecto de las rentas obtenidas por trabajadores dependientes. El precepto reconoce que “los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado”. Y más adelante, en su apartado segundo, precisa que “no obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante pueden someterse exclusivamente a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:”

- “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
- las remuneraciones se pagan por un empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre, y
- las remuneraciones no las soporta un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado”.

También el artículo 14 de este Convenio determina que “las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que resida la empresa que explota el buque o aeronave”.

De la lectura del precepto debemos extraer algunas cuestiones de interés. La primera de estas consideraciones es que el Convenio reproduce lo que estipula el MC OCDE en su artículo 15 y, en segundo lugar, no contempla referencia alguna a los trabajadores transfronterizos.

Dicho lo anterior, podemos afirmar que en caso de que se aplique el Convenio, el poder tributario lo ostentará el Estado de residencia del trabajador de forma exclusiva siempre que el empleado no supere los 183 días en el Estado donde realiza la actividad en cualquier período de doce meses, siempre que el empleador sea residente fiscal en un tercer Estado o residente fiscal en el mismo Estado donde reside el empleado y que los rendimientos los obtenga el trabajador por haber realizado su actividad sin que sean soportada por un establecimiento permanente situado en el Estado donde se desempeña el trabajo.

Por otro lado, el CDI España-Reino Unido incorpora la cuarta regla de concesión de poder impositivo, aquella que relaciona a los trabajadores de empresas de navegación marítima

³⁸ Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE núm. 118, de 15/05/2014).

y aérea internacional. Según esta regla los Estados “pueden” someter a gravamen los rendimientos del trabajo obtenidos a bordo de naves o aeronaves destinadas al tráfico internacional, si la “sede de dirección efectiva” de la empresa que los explota está en su territorio, independientemente de cuál sea el Estado de residencia del empleado³⁹.

Finalmente, nos queda por mencionar que el Convenio prevé un mecanismo para la eliminación de la doble imposición. Nos referimos al mandato que aparece recogido en el artículo 22 según el cual y, para el caso de España, la doble imposición se evitará de conformidad con las disposiciones de su legislación interna o si se trata de un residente español que obtenga rentas que puedan someterse a imposición por el Reino Unido se le permitirá la deducción en el IRPF de ese residente por un importe igual al impuesto británico sobre la renta. Dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta calculado antes de la deducción, correspondiente a la renta que puedan someterse a imposición en el Reino Unido.

Asimismo, y de conformidad con las disposiciones contenidas en la legislación del Reino Unido relativas a la posibilidad de deducir del impuesto británico los impuestos debidos en un territorio fuera de dicho Estado, el impuesto español debido en virtud del Derecho de España y en aplicación del CDI, bien directamente o mediante deducción, respecto de las rentas procedentes de fuente española, será deducible contra el impuesto británico calculado respecto de esas mismas rentas sobre las que se calcula el impuesto español.

IV. CONSECUENCIAS DEL BREXIT SOBRE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LOS TRABAJADORES TRANSFRONTERIZOS DE ESPAÑA Y GIBRALTAR

1. Cuestiones previas

Gibraltar forma parte de la Unión Europea desde 1973. Sin embargo, a este territorio no se le aplican plenamente las libertades previstas en las normas de constitución de la Unión. Aquí podemos destacar su exclusión de la política agrícola común, de los actos en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, del territorio aduanero común, y del IVA, entre otros⁴⁰.

Por su parte, en el 2006 tras la aprobación de la Constitución Gibraltareña este territorio alcanzó una mayor autonomía que le convirtió en un centro financiero con un régimen fiscal especial. Las empresas que se crearan bajo su legislación no eran sometidas a las normas del Reino Unido y, por tanto, no les afectaba el Derecho comunitario. Por ello, el territorio de Gibraltar fue considerado paraíso fiscal, sometido a investigación por parte de la UE a través de su Comisión. Esta situación condujo a las autoridades del territorio a comprometerse a implementar medidas de transparencias, sobre beneficiarios fiscales,

³⁹ Sobre las reglas que adoptan los Convenios firmados entre los Estados para la concesión de la potestad impositiva *vid. supra.*, epígrafe 2. “Derecho Internacional”.

⁴⁰ Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa a este impuesto. “Para muchas entidades y empresas establecerse en Gibraltar supone entrar en la Unión, por la «puerta trasera», convirtiéndolo en un reclamo a nivel mundial que podría desaparecer si se produce la ruptura”. PONTÓN ARICHA, T., “El «Brexit»: sus aspectos tributarios y su especial impacto en Gibraltar”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.8, 2017, p.10.

titularidad de empresas, normas contables similares a las comunitarias, intercambio de información y lucha contra el delito fiscal. Así desde el 2014 Gibraltar pasó a convertirse en un enclave colaborador gracias a la Taxation [Mutual Administrative Assistance] Act de 2014, que implementa el Convenio de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal⁴¹. En este orden, en septiembre de 2016 la Comisión Europea publicó el “cuadro de indicadores” de la evaluación de todas las jurisdicciones tributarias, en el que ya no constaba Gibraltar. Además, el territorio gibraltareño ingresó en el denominado marco inclusivo de la OCDE, que agrupa a los más de 130 países comprometidos con las quince acciones del plan BEPS⁴².

No obstante, en España se considera a Gibraltar como paraíso fiscal⁴³ con el argumento, entre otras cosas, de que no existe un intercambio de información efectivo entre ambos territorios por lo que no será de aplicación ningún Convenio para evitar la doble imposición suscrito por el Estado español⁴⁴, según lo previsto en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, con las exclusiones que se incluyen a partir de la modificación efectuada por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, que volvió a retomarse con la aprobación de la disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Desde el 2 de febrero de 2003, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 116/2003 se incorporó al Real Decreto 1080/1991 una disposición según la cual dejan de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmaran con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se estableciera que dejaban de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se aplicasen. Ahora bien, estos países o territorios volverían a tener la consideración de paraíso fiscal desde el momento en que tales convenios o acuerdos dejasen de aplicarse.

En este contexto, y a partir del 1 de enero de 2015, la relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se puede actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

- La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo

⁴¹ Listado ODCE de jurisdicciones participantes en el Acuerdo de Cooperación administrativa en materia tributaria y su evolución: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf?utm_source=Ad-estra&utm_medium=email&utm_content=www.oecd.org/2Fctp%2Fexchange-of-tax-information%2FStatus_of_convention.pdf&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-10-2016&utm_term=demo. Última actualización 9 de septiembre de 2020.

⁴² FALCÓN Y TELLA, R., “El nuevo acuerdo fiscal con Gibraltar, pendiente de ratificación”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.20, 2019, p.4.

⁴³ Desde Gibraltar se dice que esta consideración de paraíso fiscal no tiene trascendencia internacional ya que lo que cuenta es la lista de la OCDE y el listado de jurisdicciones no cooperativas de la Comisión. Sobre la lista de paraísos fiscales véase: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Fiscalidad_de_no_residentes/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes_/Sin_establecimiento_permanente/_INFORMACION/Normativa_manuales_y_folletos/_Ayuda_Manual_tributacion_No_Residentes/Anexos/Anexo_V_Paraisos_fiscales/Anexo_V_Paraisos_fiscales.html.

⁴⁴ Al respecto, Resolución Vinculante de la DGT de 22 de septiembre de 2016.

de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

- Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.
- Los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Sin embargo, la actualización de dicha lista no es automática, sino que se hace de manera expresa para lo cual se tienen en cuenta los criterios antes mencionados.

2. Acuerdo internacional en materia de fiscalidad entre España y el Reino Unido en relación con Gibraltar

El viernes 15 de marzo de 2019, el Consejo de Ministros aprobó “*ad referendum*” un Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar⁴⁵. El acuerdo no expresa que Gibraltar abandone el listado de paraísos fiscales inmediatamente; no obstante, su implementación podría ocasionar que Gibraltar deje de ser considerado un paraíso fiscal a efectos de la lista española⁴⁶.

El Acuerdo por su parte, aborda dos grandes cuestiones: la residencia fiscal y un efectivo intercambio de información y tiene dentro de sus objetivos principales: mejorar la cooperación en el ámbito de la fiscalidad y la protección de los intereses financieros.

De lo acordado debemos destacar:

- La *implementación de un régimen reforzado de cooperación administrativa* entre las autoridades competentes de las respectivas administraciones tributarias. Se garantiza, pese al Brexit, la utilización bilateral de los estándares internacionales en materia de transparencia, cooperación administrativa, prácticas fiscales perjudiciales y de lucha contra el blanqueo de capitales (implementados por el Reino Unido como miembro de la UE).
- El *intercambio de información* ya sea automático, espontáneo o previa solicitud, incluidas las inspecciones fiscales simultáneas o los controles conjuntos y la participación en inspecciones fiscales en el extranjero de determinadas personas, entidades o activos especialmente relevantes para la lucha contra la evasión fiscal en la zona: trabajadores transfronterizos, vehículos, embarcaciones, beneficiarios

⁴⁵ El 15 de julio de 2020 el Pleno del Congreso de los Diputados concedió la autorización solicitada por el Gobierno al amparo del artículo 94.1 de la Constitución española para que el Estado pueda obligarse internacionalmente por medio del Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar. Este Acuerdo fue ratificado por el Pleno del Senado el 23 de septiembre de 2020 y se concluyó y aprobó sin modificaciones el 25 de septiembre del 2020. Véase el texto íntegro del Acuerdo en el BOCG. “Sección Cortes Generales”, serie A, núm. 7, de 14 de febrero de 2020.

⁴⁶ También, FALCÓN Y TELLA, R., “El nuevo acuerdo fiscal con Gibraltar, pendiente de ratificación”, *op. cit.*, p. 2.

efectivos (“beneficial ownership”) de todo tipo de sociedades y otras entidades, de las personas relacionadas con “trusts” ligados a España.

El artículo 3 del Acuerdo define cuáles son las personas que tienen la consideración de trabajadores. En este sentido, y según el precepto, tendrán esta calificación los trabajadores por cuenta ajena o las personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales en Gibraltar y residan en España en municipios situados en un radio de 80 km desde Gibraltar y a la inversa, trabajadores por cuenta ajena residentes en Gibraltar o las personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales en España en municipios situados en un radio de 80 km desde Gibraltar. A efectos fiscales, y lo que aquí nos interesa que es la tributación directa de los trabajadores transfronterizos, se establece una zona fronteriza que incorpora el lugar de residencia y de trabajo de dichos empleados en los municipios ubicados en un radio de 80 km desde España hacia Gibraltar y la inversa⁴⁷.

- La concreción de *reglas de resolución de conflictos de residencia fiscal* para las personas físicas, y los criterios de residencia en España para determinadas personas jurídicas y otras entidades gibraltareñas.

Respecto de los conflictos de residencia fiscal de las personas físicas, el Acuerdo se remite a la norma interna de cada territorio para determinarla y, en caso de conflicto entre las partes, se establecen las reglas para su resolución a favor de la residencia en España. En este contexto, la persona física será residente fiscal en España si se cumple alguna de las siguientes circunstancias dentro del año natural:

- La persona física en cuestión pernocta más de 183 días en España en el año natural, teniendo en cuenta las ausencias esporádicas tanto en España como en Gibraltar.
- El cónyuge (no separado legalmente) o pareja y/o los ascendientes o descendientes dependientes sean residentes en España.
- La única vivienda permanente a su disposición está en España.
- Dos tercios de los activos netos que se posean directa o indirectamente estén en España.

Como se puede observar los criterios para determinar la residencia fiscal están ligados a la presencia y la localización del núcleo de intereses vitales y económicos en España. Cuando no se puedan aplicar los parámetros descritos se establece la presunción a favor de la residencia fiscal en España, salvo que el contribuyente pueda demostrar fehacientemente que posee una vivienda permanente para su uso exclusivo en Gibraltar y que permanece en dicho territorio más de 183 días.

De igual forma, se mantendrá la residencia fiscal en España para aquellos españoles o extranjeros residentes en España que trasladen su residencia fiscal a Gibraltar a partir de

⁴⁷ Es un tratamiento similar al que observamos en el CDI hispano-francés. *Vid. supra*. A) “CDI firmados por España que hacen referencia a los trabajadores transfronterizos”. Recordemos que en este Convenio se sigue el criterio de que la tributación será en el país de residencia del trabajador transfronterizo siempre que el empleo y la residencia estén ubicados en la zona fronteriza.

la firma del Acuerdo. Esta previsión se adoptará durante el periodo fiscal en que se produzca el cambio de residencia y durante los cuatro ejercicios fiscales siguientes. En el caso de los nacionales no españoles no se les aplicará dichos criterios cuando pasen menos de un ejercicio fiscal completo en España o a los gibraltareños registrados que pasen menos de cuatro años en España (por lo general, ciudadanos británicos que han residido en Gibraltar durante más de diez años).

Asimismo, se prevén regímenes especiales de residencia en Gibraltar para las personas físicas con alto patrimonio neto (por sus siglas en inglés, HNWI), personas de la Categoría 2 (Cat 2), altos ejecutivos con cualificación especializada (por sus siglas en inglés, HEPSS), y otros similares, estableciendo al respecto que “no constituirán, por sí mismos, prueba de residencia fiscal en Gibraltar a los efectos del presente Acuerdo”.

Respecto de los criterios de residencia de las personas jurídicas, se establece la residencia fiscal en España de cualquier entidad constituida o gestionada en Gibraltar o sometida a su legislación mercantil, cuando éstas tengan una relación significativa con España basadas en cuatro supuestos⁴⁸:

- La localización de la mayoría de sus activos está en España.
- La obtención de la mayor parte de sus ingresos es en España.
- La mayoría de sus propietarios son residentes fiscales en España.
- La mayoría de sus directivos son residentes fiscales en España.

Estas reglas no se aplicarán a ninguna persona jurídica, entidad ni cualquier otro instrumento o forma jurídica que haya sido constituida en Gibraltar antes del 16 de noviembre de 2018 y que, a 31 de diciembre de 2018, existían determinados indicios de relación efectiva con aquel territorio, a saber: que tengan sustancia empresarial, tributen allí y no obtengan rentas en España en una proporción, que el Acuerdo fija entre el 5 por 100 cuando el volumen de negocios anual exceda de los 6 millones de euros, el 10 por 100 cuando el volumen de negocios anual excede los 3 millones de euros, pero no es superior a 6 millones de euro y el 15 por 100 si el volumen de negocios anual no excede de 3 millones de euros.

- El Acuerdo continúa con la *eliminación de la doble imposición* de conformidad con la normativa interna. Anteriormente, hicimos referencia a la norma interna que regula los supuestos de doble imposición y su remisión a los CDI que tenga firmado España con otros países, concretamente con el Reino Unido. Actualmente, debemos recordar que dicho Convenio no se aplica a Gibraltar por estar dentro de la lista de países paraísos fiscales por falta de una comunicación de información efectiva. Esta situación podría revertirse con la aprobación del Acuerdo y, por tanto, se aplicaría en Gibraltar el Convenio de doble imposición firmado entre el Reino de España y el Reino Unido.

⁴⁸ De esta forma se crean “nuevos criterios de residencia fiscal distintos de los previstos en la normativa tributaria interna”. FALCÓN Y TELLA, R., “El nuevo acuerdo fiscal con Gibraltar, pendiente de ratificación”, *op. cit.*, p.3.

- También por medio del Acuerdo se crean *órganos de enlace* entre las Administraciones españolas y gibraltareñas que se prestarán *asistencia mutua en materia fiscal mediante el intercambio de información, asistencia en recaudación y traslado de documentos*. Las autoridades fiscales de Gibraltar proporcionarán a España información relacionada con los trabajadores transfronterizos, los vehículos, las embarcaciones, los beneficiarios efectivos de sociedades, las entidades, los trusts ligados a España. Adicionalmente, se concede a España un acceso al Registro Mercantil y al Registro de la Propiedad gibraltareños, y a la información sobre la titularidad real de los bienes de cualesquiera entidades, fundaciones o fideicomisos⁴⁹.

De esta forma, se asume un compromiso de información entre ambas jurisdicciones que se inicia con un llamado a mantener, tras la salida de la Unión Europea de Gibraltar, los estándares establecidos en materia de asistencia administrativa mutua en vigor en cualquier momento en la Unión Europea. “En particular, la información y los mecanismos contemplados en la Directiva del Consejo 2011/16 UE de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE y sus modificaciones ulteriores (Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre de 2014, Directiva 2015/2376/UE de 8 de diciembre de 2015, Directiva 2016/881/UE de 25 de mayo de 2016 y Directiva 2018/822/UE de 25 de mayo de 2018), la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Además, se aplicarán los mecanismos contemplados en los términos más amplios del Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa, así como cualquier otra norma que introduzcan en esta materia la OCDE y el G-20 en el futuro”⁵⁰. Sin embargo, el intercambio de información solo se podrá aplicar de forma retroactiva desde el 1 de enero de 2014, e incluso desde el 1 de enero de 2011 para determinada información.

Sólo nos queda por apuntar que el pasado 31 de diciembre de 2020 la Ministra de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, anunció que España y el Reino Unido habían llegado a un principio de acuerdo acerca de la situación de Gibraltar tras su salida de la UE. Dicho principio de acuerdo aún no se ha hecho público tan solo disponemos de las declaraciones realizadas por la Ministra y lo que comentan varios medios de prensa. De estas informaciones hemos sabido que el principio de acuerdo alcanzado contiene las directrices para negociar un Tratado entre la Comisión europea y el Reino Unido sobre Gibraltar que podría estar listo en un plazo de seis meses y dentro de las cuestiones más importantes que desarrolla hemos podido conocer que la definición de trabajadores

⁴⁹ Se asegura el “acceso directo acceso a la información que sea pública o esté a disposición del “Commissioner of Income Tax” de Gibraltar sobre fideicomitentes, fideicomisarios, beneficiarios y elementos patrimoniales de todo tipo de fideicomisos, así como otros instrumentos o formas jurídicas establecidas o administradas en Gibraltar, o que se rijan por su legislación, cuando los fideicomitentes, fideicomisarios, los protectores o beneficiarios, sean residentes fiscales en España o los elementos patrimoniales de cualquier tipo de fideicomiso estén situados en España”. Artículo 3.5 e) del Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar.

⁵⁰ Artículo 3.2 del Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar.

transfronterizos “será lo más amplia posible y abarcará tanto a trabajadores por cuenta propia como ajena. Se les garantizará igualdad de trato con los nacionales respecto al empleo, retribución y condiciones de trabajo. Su permiso de trabajo le dará acceso preferente al mercado laboral, sin importar su situación y sin limitaciones por ocupación, pudiendo cambiar de empleador. La solicitud de permiso podrá presentarla tanto el empleador como el trabajador y la mera presentación de la solicitud podrá incluir el derecho a desplazarse para buscar empleo. Recibirán un documento físico que les acreditará como trabajadores transfronterizos”⁵¹.

V. CONSIDERACIONES FINALES

La normativa comunitaria utiliza el término "trabajador fronterizo" para designar a todo trabajador que desempeñe su cometido 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, esta definición, que además de los elementos intrínsecos de desplazamiento desde el domicilio al trabajo a través de una frontera conserva la condición temporal del regreso cotidiano o semanal al domicilio, sólo se aplica a la protección social de los trabajadores afectados en el interior de la Unión Europea.

En el ámbito fiscal, los Convenios bilaterales de doble tributación, que determinan el régimen tributario de los trabajadores transfronterizos, recurren, en cambio, a definiciones más restrictivas que imponen, además, un criterio espacial, según el cual el hecho de residir y trabajar en una zona fronteriza en sentido estricto, que se indica de forma variable en cada convenio, se considera como un elemento constitutivo del concepto de trabajo fronterizo. Así pues, el primer problema que encontramos en este tema se refiere a la falta de uniformidad en cuanto al concepto de trabajo fronterizo, que según los criterios que se apliquen, puede conducir en la práctica a la identificación de categorías diferentes de población.

A partir del 1 de enero de 2021 quedaron sin efectos las normas europeas para el Reino Unido, lo que conlleva a que este territorio tenga la consideración de tercer Estado para el ordenamiento español. De manera general, las principales consecuencias fiscales susceptibles de producirse en el ámbito de la imputación directa que afecta a los trabajadores, se concretan en la pérdida de ventajas que la norma tributaria española reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes prevé en relación con intereses económicos radicados en Estados miembros de la UE. En definitiva, el Brexit implica para la fiscalidad de los rendimientos del trabajo, básicamente, la pérdida de beneficios fiscales concedidos por aquellos impuestos a los residentes de los Estados miembros.

⁵¹ CALVO VÉRGEZ, J., “Las consecuencias fiscales del Brexit”, *Revista Quincena Fiscal* núm.4, 2021, p. 9. <https://elpais.com/espana/2020-12-31/espana-y-reino-unido-llegan-a-un-principio-de-acuerdo-para-eliminar-la-verja-de-gibraltar.html>; <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-55501923>; <https://www.rtve.es/noticias/20201231/brexit-gibraltar-laya-acuerdo/2061715.shtml>; <https://www.lavanguardia.com/internacional/20201231/6159948/espana-reino-unido-llegan-acuerdo-sobre-gibraltar.html>. Pregunta formula al Gobierno con respuesta escrita por Diputados del grupo parlamentario VOX. BOCG. Congreso de los Diputados Núm. D-206 de 19/01/202.

Asimismo, en el ámbito internacional, la salida del Reino Unido de la UE tiene como principales consecuencias fiscales la aplicación, preferentemente, de los CDI y quedan sin efecto las disposiciones europeas que tienen por objeto la tutela de los intereses de los trabajadores transfronterizos. Lo que significa que los trabajadores del Reino Unido y de Gibraltar no podrán beneficiarse de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales de los Estados miembros. De igual manera, no podrán hacer valer sus derechos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con las implicaciones que esto produce, porque recordemos que este tribunal es el garante de las libertades comunitarias y dentro de ellas, especialmente, la libertad de circulación de capitales y personas, donde se encuentran los trabajadores transfronterizos para los cuales, no existen competencias comunitarias concretas que regulen su régimen fiscal.

Por último, debemos destacar que en España se considera a Gibraltar como paraíso fiscal con el argumento, entre otras cosas, de que no existe un intercambio de información efectivo entre ambos territorios por lo que no se puede utilizar ningún Convenio para evitar la doble imposición suscrito por el Estado español. No obstante, el Consejo de Ministros aprobó “*ad referendum*” un Acuerdo internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar. El Acuerdo no expresa que Gibraltar abandone el listado de paraísos fiscales inmediatamente; sin embargo, su implementación podría ocasionar que Gibraltar deje de ser considerado un paraíso fiscal a efectos de la lista española. Lo que implicaría que en la práctica podría aplicarse el CDI entre el Reino de España y el Reino Unido a los trabajadores transfronterizos españoles y gibraltareños.

VI. BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, J. M. “Últimas iniciativas comunitarias para la tributación de las personas físicas no residentes: perfiles de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión”, *Revista de Quincena Fiscal*, núm. 11, 1994.

CALVO VÉRGEZ, J. “Las consecuencias fiscales del Brexit”, *Revista Quincena Fiscal* núm.4, 2021.

- “El brexit y sus posibles repercusiones en nuestro sistema financiero y tributario”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm.3, 2016.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. “El TJUE excluye del ámbito de aplicación de la Directiva Matriz-filial a las sociedades gibraltareñas: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de abril de 2020 (C-458/2018)”, *Carta tributaria*, núm. 63, 2020.

- “Residencia fiscal. Empleado temporal en buques en el extranjero: Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 19 de diciembre de 2018 (V3277-18)”, *Carta tributaria*, núm. 49, 2019.
- *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2007.

- DE CASTRO RUANO, J. L.** “Ni Brexit ni nueva Comisión Europea: todavía habrá que esperar”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 12, 2019.
- DÍAZ ABAD, N.** “La fiscalidad de Gibraltar a examen”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm.41, 2012.
- FALCÓN Y TELLA, R.** “El nuevo acuerdo fiscal con Gibraltar, pendiente de ratificación”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.20, 2019.
- HINOJOSA MARTÍNEZ, L. M.:** “Reflexiones en torno al concepto de discriminación: los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la CE”, *RDCE*, núm. 2, 1997.
- JIMÉNEZ VARGAS, P. J.** “El Brexit y sus efectos fiscales en la Unión Europea en general y en España en particular”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2018.
- PASTOR ARRANZ, L.,** “Consecuencias fiscales de la salida de la Unión Europea: Brexit”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm.3, 2016.
- PASTOR, A.,** “Brexit y nueva fiscalidad internacional del Reino Unido”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.930, 2017.
- PÉREZ MARTÍNEZ, C.** “El Brexit y sus implicaciones jurídico-laborales en los desplazamientos de trabajadores en la Unión Europea”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 921, 2016.
- PONTÓN ARICHA, T.,** “El «Brexit»: sus aspectos tributarios y su especial impacto en Gibraltar”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.8, 2017.
- RUIZ ALMENDRAL, V.,** “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho Comunitario”, *Revista de Estudios Fiscales*, 2008.
- SAINZ, A.** “El post Brexit en el Reino Unido: la legalidad del día después”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 927, 2017.
- SALCEDA, G.,** “Las previsible / imprevisible consecuencias del Brexit en la fiscalidad internacional”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.921, 2016.
- SÁNCHEZ PÉREZ, J.** “El derecho de libre circulación de los trabajadores como EJE vertebrador de la ciudadanía europea”, *Revista de Derecho Migratorio y Extranjería*, núm. 52, 2019.
- SANZ CLAVIJO, A.** “Tributación internacional de las indemnizaciones y otras cantidades percibidas por despido: a propósito de los nuevos comentarios del artículo 15 MC OCDE”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 4, 2017.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M. B. y DUARDO SÁNCHEZ, A.,** “Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.1, 2011.