

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 03-07-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5112/2026

SUMARIO:

IRPF. Régímenes especiales. Trabajadores desplazados. *Retribuciones satisfechas íntegramente por el empleador extranjero.* Los trabajadores contratados por una entidad residente en Arabia Saudí y desplazados temporalmente a España para prestar servicios de ingeniería pueden mantener la tributación exclusiva en Arabia Saudí por las rentas correspondientes al trabajo realizado físicamente en España, siempre que se cumplan los requisitos del art. 15.2 del Convenio entre España y Arabia Saudí: permanencia en España inferior a 183 días en cualquier período de doce meses, pago de las remuneraciones por el empleador saudí y ausencia de soporte de dichas remuneraciones por un establecimiento permanente en España. No obstante, la aplicación de esta excepción exige analizar quién constituye realmente el empleador económico, sin que resulte suficiente atender a la relación laboral formal, debiendo valorarse factores como quién dirige al trabajador, controla su actividad, proporciona los medios de trabajo, determina sus condiciones laborales o asume el riesgo y responsabilidad sobre los servicios prestados. En el supuesto analizado, las retribuciones son satisfechas íntegramente por la entidad saudí, la sociedad española no soporta ni refactura los costes salariales y únicamente realiza funciones administrativas y de cumplimiento de obligaciones locales, por lo que, con los datos aportados, no se considera que exista un empleador económico español y las rentas no quedan sometidas a tributación en España, sin que surja obligación de retención para la entidad española.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante forma parte de un grupo internacional cuya sociedad matriz se encuentra establecida en Arabia Saudí.

Determinados trabajadores contratados laboralmente por la entidad saudí son desplazados temporalmente como personal de operaciones a España para la realización de funciones de carácter temporal relacionadas con servicios técnicos de ingeniería.

Los trabajadores mantendrán durante todo el periodo de desplazamiento su residencia habitual en Arabia Saudí; su vínculo laboral con la entidad saudí; su núcleo familiar fuera de España; y su centro principal de intereses económicos en Arabia Saudí.

La duración prevista del desplazamiento será inferior a 183 días dentro de cualquier periodo de doce meses.

Las retribuciones de dichos trabajadores serán satisfechas íntegramente por la entidad saudí, sin que la entidad española consultante asuma, soporte ni refacture el coste salarial correspondiente. La entidad española actuará exclusivamente como entidad de soporte administrativo y laboral para el cumplimiento de determinadas obligaciones locales en España, incluyendo trámites relacionados con Seguridad Social, prevención de riesgos laborales y coordinación administrativa derivada del desplazamiento temporal.

La entidad española no ostenta la condición de empleador contractual de los trabajadores desplazados.

Cuestión planteada:

Se plantea la tributación aplicable a las rentas del trabajo derivadas de los servicios prestados temporalmente en España por dichos trabajadores, en relación con:

Si, conforme al artículo 9 de la Ley 35/2006 del IRPF y al Convenio para evitar la doble imposición entre España y Arabia Saudí, los trabajadores desplazados mantienen la condición de no residentes fiscales en España.

Si las rentas derivadas del trabajo desarrollado temporalmente en territorio español quedan sometidas a tributación en España conforme al artículo 15 del citado Convenio. En caso de resultar sometidas a tributación en España, si dichas rentas deben tributar a través del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y si procede la aplicación del tipo general de retención previsto en dicha normativa.

Si la mera realización por parte de la entidad española de funciones administrativas y de cumplimiento de obligaciones laborales y de Seguridad Social implica que ésta pueda ser considerada empleador económico o establecimiento permanente a efectos del artículo 15 del Convenio.

Contestación:

Síguenos en...

En primer lugar, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determina el ámbito de las consultas tributarias, en virtud del cual, la consulta debe ser planteada por el obligado tributario. Así su artículo 88. "Consultas tributarias escritas." dispone:

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. (...).

El artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, define qué debe entenderse por obligado tributario:

"Artículo 35. Obligados tributarios.

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los contribuyentes.

b) Los sustitutos del contribuyente.

c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.

d) Los retenedores.

e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.

f) Los obligados a repercutir.

g) Los obligados a soportar la repercusión.

h) Los obligados a soportar la retención.

i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.

j) Los sucesores.

k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos."

En el escrito de consulta la sociedad española consultante únicamente podría, en su caso, actuar como retenedor. Por tanto, la consulta debe limitarse a las obligaciones que le corresponderían como retenedor, sin entrar en las que corresponden a la sociedad de Arabia o a los trabajadores no residentes desplazados.

En consecuencia, no procede contestar la consulta en los términos en los que está planteada, sino exclusivamente en cuanto se refiera a la posible obligación de retener del consultante.

Para determinar la obligación de retener en España habrá que estar a lo dispuesto en el del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo de 2004), en adelante TRLIRNR sin perjuicio de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición (CDI) que resulte aplicable.

En este caso, con trabajadores ejerciendo su empleo en España y pagados por una empresa de Arabia Saudí, el Convenio aplicable será el Convenio entre el Reino de España y el Reino de Arabia Saudí para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 19 de junio de 2007 (en adelante, Convenio), modificado por el Instrumento multilateral para implementar las medidas relacionadas con los convenios fiscales para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en adelante, MLI) firmado por España el 7 de junio de 2017 y por Arabia Saudí el 18 de septiembre de 2018.

El artículo 15 del Convenio, relativo a las Rentas del trabajo dependiente, dispone que:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo 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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición, exclusivamente, 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 se pagan por un empleador que no sea residente del otro Estado, o en su nombre, y

Síguenos en...

c) las remuneraciones no las soporta un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

(...)"

El artículo 15 establece, como norma general, que las remuneraciones por un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor, salvo que el empleo se ejerza en el otro Estado, en cuyo caso, las remuneraciones también podrán ser sometidas a imposición en el Estado que desarrolle su actividad, en este caso España. Como excepción, las rentas sólo tributarán en Arabia, como Estado de residencia, cuando se cumplan las condiciones del apartado segundo.

A este respecto, el párrafo 1 de los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) relativo a la imposición de la renta del trabajo dependiente, que sirven para orientar la interpretación del citado artículo 15 del Convenio, establece lo siguiente:

"(...) El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta.(...)"

Por lo tanto, por los días en los que el trabajo se ejerza físicamente en Arabia, de acuerdo con el artículo 15.1 del Convenio, sólo Arabia tendrá potestad tributaria.

Con respecto a los días en los que el trabajo se ejerza físicamente en España, de los hechos expuestos en el escrito de consulta parece deducirse que los trabajadores no permanecerán más de 183 días en España, en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, las remuneraciones se pagan por un empleador residente en Arabia, o en su nombre, y no son soportados por un establecimiento permanente que la entidad árabe tenga en España, por lo que, en la medida en que se cumplan todas estas condiciones previstas en el apartado 2 del artículo 15 del Convenio, sólo Arabia tendrá potestad para gravar los rendimientos del trabajo percibidos por los trabajadores por su trabajo realizado físicamente en España.

Ahora bien, respecto al requisito de si las remuneraciones se pagan por un empleador que no sea residente en España, o en su nombre, o se soportan por un establecimiento permanente en España, y dado que, según el escrito de consulta presentado, los trabajadores se desplazan a España para realizar trabajos de ingeniería (se desconoce si existe algún tipo de contrato de prestación de servicios suscrito entre la empresa empleadora residente fiscal en Arabia y la entidad residente fiscal en España consultante), hay que tener en cuenta lo dispuesto en los párrafos 8.5 y siguientes de los Comentarios al artículo 15 del MCOCDE. En particular, los párrafos 8.5 y 8.6 disponen:

"8.5 En algunos casos, los servicios prestados por una persona física a una empresa pueden considerarse como prestados en el marco de un empleo por cuenta ajena a los efectos de los impuestos nacionales, aun cuando los servicios se presten en virtud de un contrato formal para la prestación de servicios entre la empresa que los adquiere, de una parte y, por la otra, o bien la persona física por sí misma u otra empresa que haya empleado formalmente a esa persona o con la que esta haya celebrado otro contrato formal para la prestación de servicios.

8.6 En tales casos, la legislación interna pertinente puede ignorar el modo en que se califican los servicios en los contratos formales y centrarse en primera instancia en la naturaleza de los servicios prestados por la persona física y su integración en la actividad económica que desarrolle la empresa que adquiere los servicios a los efectos de concluir que existe una relación de empleo por cuenta ajena entre la persona física y esa empresa.

(...)"

Por su parte, los párrafos 8.10 y 8.11 indican que:

" 8.10 El enfoque descrito en los párrafos precedentes permite por tanto al Estado en el que se ejerce la actividad denegar la aplicación del apartado 2 en los casos abusivos y en aquellos en los que, por razón del concepto de trabajo por cuenta ajena contenido en su legislación interna, los servicios prestados a una empresa local por una persona física formalmente empleada por un no residente se entienden prestados en el marco de una relación de empleo asalariado (contrato por obra o servicio) con esa empresa local. (...)

8.11 Sin embargo, para llegar a concluir que, en aplicación de la legislación interna, debe ignorarse una relación contractual formal, habrá que atenerse a criterios objetivos. Así, un Estado no puede sostener que, en aplicación de su normativa, los servicios se consideran prestados en el marco de un empleo por cuenta ajena cuando, conforme a los hechos y circunstancias del caso, sea obvio que esos servicios se prestan en virtud de un contrato para la prestación de servicios celebrado entre dos empresas independientes. La exención prevista en el apartado 2 del artículo 15 carecería de sentido si se permitiera a los Estados considerar como servicios prestados por razón de un empleo asalariado aquellos casos en los que claramente no exista una relación laboral, o si se denegara el estatus de empleador a una empresa explotada por un no residente cuando resulte obvio que la empresa presta servicios, mediante su propio personal, a una empresa explotada por un residente. Por el contrario, cuando un Estado pueda considerar correctamente que los servicios prestados por una persona física lo son por razón de una relación de trabajo

por cuenta ajena y no en virtud de un contrato para la prestación de servicios celebrado entre dos empresas, ese Estado deberá considerar también, lógicamente, que la persona física no explota la actividad económica de la empresa que constituye su empleador formal; esto puede ser importante, por ejemplo, a los efectos de determinar si esa empresa tiene un establecimiento permanente en el lugar en el que la persona física desarrolla su actividad.

(...)"

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, a pesar de que los trabajadores sean empleados formalmente por la empresa árabe, y de haber un contrato de servicios entre esta y la entidad residente fiscal en España, sería posible plantearse si el verdadero empleador de los trabajadores pudiera ser la empresa española. De los datos aportados en el escrito de la consulta no es posible determinarlo, si bien, en los propios comentarios al artículo 15 del MCOCDE se enumeran una serie de criterios a tener en cuenta a la hora de determinar la existencia de una relación de trabajo dependiente con una persona distinta del empleador formal. En este sentido, los comentarios 8.13, 8.14 y 8.15 recogen que:

"8.13 La naturaleza de los servicios prestados por la persona física será un factor importante dado que lo lógico es asumir que un empleado presta servicios que formen parte de la actividad económica que desarrolla su empleador. Por tanto, es importante determinar si los servicios prestados por la persona física forman parte de la actividad económica de la empresa para la que los presta. A tal fin, resultará clave dirimir qué empresa asume la responsabilidad o el riesgo respecto de los resultados generados por el trabajo de la persona física. No obstante, es obvio que este análisis únicamente resultará relevante si la persona física presta sus servicios directamente a una empresa. Cuando, por ejemplo, una persona física preste servicios a un fabricante por contrato o a una empresa a la que se subcontrata la actividad, esa persona física no está prestando sus servicios a las empresas receptoras de los bienes o servicios en cuestión.

8.14 Cuando la comparación de la naturaleza de los servicios prestados por la persona física con la actividad económica ejercida por su empleador formal y por la empresa a la que se prestan los servicios revele una relación de trabajo por cuenta ajena que difiere de la relación contractual formal, los factores adicionales que siguen pueden ayudar a determinar si este es realmente el caso:

- quién está facultado para dar instrucciones a la persona física en relación con el modo en que debe realizarse el trabajo;
- quién controla el lugar en el que se lleva a cabo el trabajo y es responsable de él;
- el empleador formal factura la retribución percibida por la persona física directamente a la empresa a la que se prestan los servicios (véase el párrafo 8.15 más adelante);
- quién pone a disposición del trabajador las herramientas y materiales necesarios;
- quién determina el número de personas que van a desarrollar el trabajo y su cualificación;
- quién está facultado para elegir a la persona física que ejecutará el trabajo y para poner fin a los acuerdos contractuales acordados con el trabajador a ese fin;
- quién está facultado para imponer medidas disciplinarias en relación con el trabajo efectuado por esa persona física;
- quién determina los períodos de vacaciones y el plan de trabajo de esa persona física.

8.15 Cuando una persona física que es formalmente un trabajador asalariado de una empresa presta servicios a otra empresa, los acuerdos financieros concluidos entre ambas empresas serán obviamente pertinentes -más no necesariamente determinantes- a los efectos de concluir si el empleador formal factura directamente la retribución percibida por la persona física a la empresa a la que se prestan los servicios. Por ejemplo, si los cargos efectuados por la empresa que formalmente emplea a la persona física comprenden la retribución, las prestaciones derivadas de su condición de empleado y otros costes salariales de esa persona física por los servicios que ha prestado a la otra empresa, sin incluir un elemento de beneficio, o con un elemento de beneficio calculado como porcentaje de dicha retribución, beneficios y otros costes salariales, esto sería indicativo de que el empleador formal carga directamente la retribución de la persona física a la empresa a la que presta el servicio. Sin embargo, no debería considerarse así en el caso de que los cargos efectuados por los servicios no tuvieran relación con la retribución de la persona física o si dicha retribución fuera únicamente uno de los muchos elementos considerados al calcular el cargo por lo que en realidad constituye un contrato para la prestación de servicios (por ejemplo, cuando una consultora factura a su cliente sobre la base de una tarifa por hora en relación con el tiempo empleado por uno de sus trabajadores en la ejecución de un contrato determinado, y esa tarifa tiene en cuenta los distintos costes de la empresa), a reserva de que esto sea conforme con el principio de plena competencia si las dos empresas están asociadas. Sin embargo, es importante señalar que la cuestión de si el empleador formal carga directamente la retribución de la persona física a la empresa a la que se prestan los servicios es solo uno de los factores subsidiarios que deben tenerse en cuenta para determinar si un Estado puede considerar adecuadamente que los servicios prestados por esa persona física se enmarcan en una relación de trabajo por cuenta ajena y no en un contrato de prestación de servicios celebrado entre dos empresas".

De acuerdo con lo anterior, a pesar de que los trabajadores sean formalmente empleados por la entidad residente en Arabia, sería posible plantearse si, por aplicación de la normativa española, Estado en el que se ejerce la actividad, y atendiendo a todos los hechos y circunstancias citados, su verdadero empleador pudiera ser la empresa española. Esta es una cuestión de hecho que, como se ha indicado con anterioridad, de los escasos datos aportados en el escrito de consulta, no es posible determinar.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 15 del Convenio, al prestar los trabajadores sus servicios para la empresa árabe (en calidad de empleados), los rendimientos que perciban por el trabajo realizado tributarán exclusivamente en Arabia, calculado de conformidad con la norma interna de ese país. No obstante, si se pudiera considerar que los trabajadores son, en realidad, empleados de la entidad residente fiscal en España, la excepción del artículo 15.2 del Convenio no sería aplicable respecto a las remuneraciones percibidas por el trabajo desarrollado en España y, en este caso, estos rendimientos, de conformidad con el apartado 1 del artículo 15 del Convenio, podrán ser sometidos a tributación también en España, sin perjuicio de la tributación que le corresponde a Arabia como estado de residencia.

Puesto que se indica que las retribuciones de dichos trabajadores “serán satisfechas íntegramente por la entidad saudí, sin que la entidad española consultante asuma, soporte ni refacture el coste salarial correspondiente” y no se especifica si los trabajos de ingeniería los realiza la empresa árabe para sí misma o para la empresa española, se concluye que no procede la tributación en España y no surgiría ninguna obligación para la entidad española consultante.

Lo que comunico a Vd. Con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

