

upna

Universidad Pública de Navarra
Nafarroako Unibertsitate Publikoa

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea



Euro-Institut
Pyrene

Institut universitaire de coopération transfrontalière
Instituto universitario de cooperación transfronteriza
University Institute of cross-Border cooperation

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN EL TERRITORIO DE LA EURORREGIÓN NUEVA-AQUITANIA, EUSKADI, NAVARRA

Dra. Marina Castro Bosque (UPNA)

Dr. Hugo López López (UPNA)

Dr. Aitor Orena Domínguez (UPV/EHU)

Dra. Céline Teyssier (UPPA, CDRE)

Coord.:

Dra. Maïténa Poelemans y Dra. Géraldine Bachoué Pedrouzo (UPPA, CDRE)

Junio 2025

Interreg
POCTEFA



Cofinanciado por
la UNIÓN EUROPEA

Cofinancé par
l'UNION EUROPÉENNE



Esta investigación forma parte del proyecto EFA54/01, cofinanciado al 65 % por la Unión Europea a través del Programa Interreg VI-A España-Francia-Andorra (POCTEFA 2021-2027). El objetivo del POCTEFA es reforzar la integración económica y social de la zona fronteriza España-Francia-Andorra.

Esta investigación forma parte de la colaboración estratégica de la Euroregión Nueva Aquitania, Euskadi, Navarra con el Euro-Institut Pyrène.

ÍNDICE

ÍNDICE

PREFACIO

CONSIDERACIONES INICIALES

INTRODUCCIÓN

PARTE I. EL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO

1. EL CONCEPTO DE TRABAJADOR FRONTERIZO
2. TRÁMITES ADMINISTRATIVOS PARA LA ADQUISICIÓN DEL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL
3. CONCLUSIONES INTERMEDIAS SOBRE EL ESTATUS DEL TRABAJADOR FRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL

PARTE II. RÉGIMEN FISCAL DEL TRABAJADOR FRONTERIZO APLICABLE EN LA ZONA TRANSFRONTERIZA ENTRE PIRINEOS-ATLÁNTICOS, NAVARRA Y GUIPÚZCOA

1. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL TRABAJADOR FRONTERIZO
2. LOS PRINCIPIOS DEL CONVENIO FISCAL FRANCO-ESPAÑOL APLICABLE A LA SITUACIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS
3. APLICACIÓN A SITUACIONES CONCRETAS DE TRIBUTACIÓN DE TRABAJADORES FRONTERIZOS ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA.
4. PROBLEMAS ESPECÍFICOS DEL SISTEMA FISCAL EN UN CONTEXTO TRANSFRONTERIZO

PARTE III. RECOMENDACIONES RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN LA ZONA ESTUDIADA

1. PRESENTACIÓN SINTÉTICA DE LAS RECOMENDACIONES
2. RECAPITULACIÓN DE RECOMENDACIONES

ÍNDICE DE TABLAS

BIBLIOGRAFÍA

ÍNDICE DE ANEXOS

ÍNDICE DE CONTENIDOS

PREFACIO

Este informe forma parte del **proyecto EFA54/01**, cofinanciado, en un 65 %, por la Unión Europea a través del Programa Interreg VI-A España-Francia-Andorra (POCTEFA 2021-2027) y por la Eurorregión Nueva-Aquitania Euskadi Navarra (NAEN) a través de una asociación estratégica puesta en marcha junto con el **Euro-Institut Pyrène – Instituto universitario de cooperación transfronteriza**.

Es el resultado de un estudio transfronterizo llevado a cabo por un consorcio de expertos universitarios transfronterizos en el marco del Euro-Institut Pyrène, cuya misión consiste en facilitar la cooperación transfronteriza, apoyándola, acompañándola e involucrándose mediante cursos de formación, estudios científicos empíricos o aplicados y encuentros con los principales actores de los territorios. Más concretamente, el estudio ha sido realizado por un colectivo académico compuesto por doctores en Derecho provenientes de la Universidad Pública de Navarra (UPNA), la Universidad del País Vasco (UPV/EHU) y la Universidad de Pau y de los países del Adour (UPPA(CDRE)), a quienes el Euro-Instituto Pyrène confió la labor:

- Marina Castro Bosque, Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario (UPNA)
- Hugo López López, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (UPNA)
- Aitor Orena Domínguez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Acreditado para Catedrático (UPV/EHU)
- Céline Teyssier, Profesora Titular Universitaria de Derecho Privado (UPPA/CDRE)
- Maïténa Poelemans, Ingeniera de Investigación (UPPA/CDRE)
- Géraldine Bachoué Pedrouzo, Profesora Titular Universitaria de Derecho Público (UPPA/CDRE).

Este estudio está relacionado con un trabajo de investigación sobre la fiscalidad de los trabajadores fronterizos en la frontera franco-española. La fiscalidad constituye, en efecto, una preocupación importante en un contexto transfronterizo. Los residentes de la Unión Europea son libres de circular entre los Estados miembros, sobre todo por motivos profesionales. Entre ellos, los trabajadores fronterizos se desplazan a un Estado que tiene fronteras comunes con su Estado de residencia para ejercer su actividad profesional. En tal caso, los dos Estados pueden aspirar a aplicar el impuesto sobre la renta del trabajador, de ahí la menor fluidez en los intercambios transfronterizos y las trabas a la libre circulación de los trabajadores, como inmediata consecuencia.

El informe se centra en los tres territorios que componen la Eurorregión NAEN y que están en el origen del encargo. Por razones geográficas, el ámbito de estudio trata sobre el régimen fiscal de los trabajadores fronterizos que residen y trabajan en el territorio del departamento francés de Pirineos-Atlánticos, así como en Guipúzcoa y Navarra. El departamento de Pirineos-Atlánticos y la provincia de Guipúzcoa se presentan como los únicos territorios de Nueva-Aquitania y Euskadi merecedores de una atención particular sobre **la situación actual del derecho fiscal franco-español** (límite de 20 km desde la frontera).

CONSIDERACIONES INICIALES

El objeto de plantear estas consideraciones iniciales es exponer cuatro casos concretos registrados en la frontera entre Francia y España reveladores de las dificultades que los trabajadores fronterizos pueden encontrar cuando tienen que declarar los ingresos obtenidos por su trabajo.

Por orden cronológico:

Caso surgido a raíz de una pregunta escrita por don Daniel Poulou, Diputado de Pirineos-Atlánticos, el 19 de octubre de 2004, QE n°49092

Caso: caso de un trabajador francés, residente en Francia en zona fronteriza y que trabaja en España, a su vez en zona fronteriza. Trabaja más de 1/3 del tiempo fuera de la zona fronteriza y, por ello, no regresa a su domicilio todos los días.

Problema: esta persona ha pagado el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) en España, pero la Administración tributaria francesa, puesto que lo considera trabajador fronterizo, le exige que pague también el impuesto sobre la renta (IR) en Francia.

Respuesta dada: según el convenio fiscal bilateral de fecha 10 de octubre de 1995, y teniendo en cuenta que en la fecha en cuestión este no había experimentado cambios, debe aplicarse el principio que se desprende del artículo 15§4 del convenio de 27 de junio de 1973, según el cual los trabajadores fronterizos tienen que pagar sus impuestos en su Estado de residencia. Para gozar del beneficio del régimen de trabajador fronterizo se debe presentar un certificado, en este caso el formulario n.º 5166. Estas disposiciones deben interpretarse de manera estricta, es decir, el hecho de que la persona no regrese a su domicilio todos los días debe ser algo excepcional. No lo era en el caso en cuestión y, por tanto, el trabajador no podía beneficiarse del régimen fiscal de los trabajadores fronterizos. Así pues, debía tributar en el Estado en el que ejercía su actividad, concretamente, España. Pero, en este caso en particular, el trabajador fue considerado residente francés según el convenio fiscal de 10 de octubre de 1995 y, en consecuencia, los salarios percibidos por su actividad en España también estaban sujetos a tributación en Francia. Para eliminar los efectos de esta doble imposición, se concede un crédito fiscal igual al importe del impuesto francés correspondiente a los ingresos españoles. El ministro informa a continuación de las diferentes vías de reclamación a las que puede optar esta persona si considera que las medidas tomadas por Francia o por España resultan en una imposición que no acata el convenio (acciones de derecho interno y procedimiento de arreglo no contencioso ante la autoridad competente de su Estado de residencia sobre la base del artículo 26 del Convenio de 1995).

Conclusión: si las autoridades fiscales competentes en cada lado de la frontera no cooperan entre sí, al trabajador se le podrían aplicar dos estatus (fronterizo y no fronterizo).

Caso surgido a raíz de una consulta realizada a la Hacienda de Guipúzcoa con fecha de 03/10/2008

Caso: una persona vive en Hendaya y trabaja en San Sebastián (Guipúzcoa). Esta persona tiene tanto su trabajo como su residencia en zona fronteriza. Resulta de aplicación el convenio fiscal franco-español de fecha 10 de octubre de 1945, que determina su condición de trabajador fronterizo. Esta persona paga, por tanto, sus impuestos al Estado francés.

Problema: esta persona desea residir en Guipúzcoa, pero desconoce la tramitación que debe llevar a cabo desde el punto de vista fiscal.

Respuesta dada: varios preceptos resultan de aplicación a este caso. Veamos:

- Art. 12 del Protocolo del convenio que mantiene la aplicación del artículo 15§4 del convenio de 27 de junio de 1973.
- Art. 2 § 5 y 6 del Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre de 1996, que regula el Registro de Trabajadores Fronterizos.
- Decreto Foral 137/2007, aplicable si la residencia supera los 183 días; si no es el caso, se aplicará la Norma Foral 2/1999 para no residentes.

Trámites requeridos:

- Darse de baja en el Registro de Trabajadores Fronterizos mediante el formulario 002.
- Comunicar esta situación a la empresa, así como la fecha a partir de la cual el trabajador residirá en Guipúzcoa (condición para que se aplique o no la retención en origen).
- El primer año, solo hacer la declaración del año en curso en Guipúzcoa si ha adquirido la condición de residente, es decir, residencia de más de 183 días durante el año en curso; hacer igualmente la declaración en Francia, en cualquier caso.

Conclusión: el procedimiento es complejo y debería simplificarse.

Caso surgido a raíz de una pregunta oral de don François Calvet, Senador de Pirineos-Orientales, de 3 de junio de 2021, QO n°1710S, Diario Oficial Senado de fecha 3 de junio de 2021, página 3472

Caso: muchos empleados del hospital transfronterizo de Cerdaña, situado en España, a dos kilómetros de la frontera, no residen en zona fronteriza, es decir, en un radio de 20 km desde la frontera, determinado por el convenio bilateral en materia de fiscalidad entre Francia y España. Por tanto, por solo unos pocos kilómetros, no pueden beneficiarse del estatus de trabajadores fronterizos, lo que los perjudica significativamente. Sin embargo, el hospital transfronterizo de Cerdaña delimita una zona con alto índice de empleo: el valle de Cerdaña, que reúne una población de aproximadamente 30 000 personas y se extiende más allá de los 20 km establecidos por el texto del convenio.

Problema: el perímetro geográfico previsto por el convenio fiscal franco-español de 10 de octubre de 1995, que determina el estatus de trabajador fronterizo, no se corresponde con la zona de elevado índice de empleo que supone el hospital transfronterizo de Cerdaña.

Respuesta dada: la zona fronteriza de 20 km se corresponde con la determinada en los convenios que Francia ha firmado igualmente con Bélgica y Alemania. Además, se trata de un caso específico. Extender ese límite a 30 km provocaría consecuencias generales mucho más amplias. Una revisión del perímetro supondría tener que firmar un acuerdo bilateral que modificara el convenio y cuya ratificación exigiría no solo mucho tiempo sino también mucha voluntad por parte de los Estados.

Conclusión: se reconoce plenamente la pertinencia de la solicitud de ampliación de la zona fronteriza, pero actualmente no se contempla abordarla.

Caso surgido a raíz de una pregunta escrita de don Jean Sol, Senador de Pirineos-Orientales, el día 17 de abril de 2025, QE n°04270, Diario Oficial Senado de fecha 17 de abril de 2025, página 1860

Caso: trabajadores españoles del hospital de Cerdaña que residen en Francia, en la zona fronteriza de 20 km, han recibido una notificación de la Agencia Tributaria reclamándoles el pago del impuesto de la renta en España de los cuatro últimos ejercicios (2019-2023).

Problema: estos trabajadores ya habían pagado sus impuestos de la renta en Francia y, por tanto, se trataría de una doble imposición.

Respuesta dada: España considera que financia este hospital en un 60 % (Francia paga el 40 % restante) y que el hospital está situado en su territorio. Por ello, los salarios del personal del hospital proceden de entidades españolas. En consecuencia, allí ha de pagarse el impuesto correspondiente.

Conclusión: el ministro de Economía consultado aún no ha respondido a esta pregunta.

INTRODUCCIÓN

Le **premisa inicial** de este estudio es la siguiente: una persona que ejerce su actividad laboral o profesional en Francia o en España tiene su residencia habitual en el otro Estado. En este caso, los dos Estados pueden exigirle el pago del impuesto de la renta, lo que constituye un obstáculo para la libre circulación de las personas, en particular de los trabajadores, primeros beneficiarios históricos de la libre circulación en la UE.

Al no existir una atribución de competencia comunitaria clara y precisa, el régimen fiscal al que los trabajadores fronterizos deben someterse en la Unión Europea remite siempre a acuerdos bilaterales firmados entre Estados para evitar estas dobles imposiciones. Se trata de **convenios fiscales bilaterales**¹ firmados por los Estados miembros entre sí y/o con Estados terceros socios (Suiza, Mónaco, etc.) para evitar la doble imposición sobre los ingresos transnacionales. El acuerdo más reciente relativo a la fiscalidad entre Francia y España es el **convenio firmado el 10 de octubre de 1995**, que entró en vigor en julio de 1997, cuyo objetivo es evitar la doble imposición². La dificultad surge de que no comporta ninguna cláusula particular para los trabajadores fronterizos. Sin embargo, los textos anteriores, que lo completan, mencionan de manera específica el caso de los «**trabajadores fronterizos**» como titulares de un régimen específico que los protege de esa doble imposición.

Tras haber mencionado algunos ejemplos de casos concretos para hacernos una idea de la amplitud de los cuestionamientos (**Consideraciones iniciales**), la primera etapa será **definir qué es un trabajador fronterizo (Parte I)**. El trabajo realizado sobre este concepto nos llevará, en particular, a conocer los requisitos administrativos que el trabajador que se considere fronterizo y desee beneficiarse del régimen relacionado con este estatus debe cumplir ante las autoridades competentes de cada uno de los territorios estudiados. Una vez establecida la noción de trabajador fronterizo franco-español, será posible **aplicarle un régimen fiscal concreto**, en aras de evitar la doble imposición de los ingresos obtenidos con su trabajo. Tendremos, pues, que ceñirnos a precisar este régimen y a establecer unos límites (**Parte II**). Los diferentes obstáculos y contratiempos encontrados a lo largo de estas dos etapas nos llevarán a descubrir algunas pistas para posibles mejoras. Hemos reagrupado estas propuestas de mejora en forma de **recomendaciones (Parte III)**.

Para completar este estudio, se han incluido al final de este informe una bibliografía concisa y algunos documentos útiles para una mejor comprensión del tema.

¹ Anexo 1

² Anexos 2 y 2 bis

PARTE I. EL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO

El trabajador fronterizo está sujeto a un régimen fiscal específico destinado a favorecer la libre circulación de trabajadores entre dos Estados, en este caso entre Francia y España. Esto supone definirlo, lo que no es tan sencillo como parece, ya que el concepto varía y los criterios que lo determinan difieren de un territorio a otro de los estudiados aquí: Pirineos-Atlánticos, Navarra y Guipúzcoa. En consecuencia, será necesario determinar una noción de trabajador fronterizo para la que se recomienda establecer criterios uniformes (1).

Si bien el estatus de trabajador fronterizo está reconocido por las autoridades fiscales competentes de los tres territorios estudiados, lo está no obstante cumpliendo una serie de requisitos formales que, aunque similares, son diferentes, hasta el punto de que se producen situaciones desfavorables para el propio trabajador fronterizo. Una vez más, se pueden sugerir algunas propuestas de mejora, que van desde la uniformización de los trámites hasta el refuerzo de la cooperación entre las autoridades administrativas fiscales (2).

1. EL CONCEPTO DE TRABAJADOR FRONTERIZO

En general, aunque se menciona en diversos textos, no existe una definición de «trabajador fronterizo» en el ámbito de la Unión Europea (1.1). No obstante, este concepto se utiliza en diversas ramas del derecho, lo que contribuye a establecer su realidad y, por tanto, la aplicación de un régimen específico (1.2). En materia fiscal, el trabajador fronterizo viene determinado por diversos criterios recogidos en el convenio bilateral de 10 de octubre de 1995, de aplicación en Francia, Navarra y Guipúzcoa e interpretado por los tribunales competentes (1.3). Las diferencias derivadas de tal circunstancia dan lugar a dificultades (1.4), que conducen a una serie de recomendaciones (1.5).

1.1. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL TRABAJADOR FRONTERIZO

Un trabajador fronterizo es una persona que ejerce su actividad laboral en un Estado distinto de aquel en el que reside. Lo que distingue al trabajador fronterizo del trabajador

emigrante es el hecho de residir en un Estado y trabajar en otro. El trabajador migrante abandona completamente su país de origen para vivir y trabajar en un país que no es el suyo, con o sin su familia. Tampoco hay que confundir a los trabajadores fronterizos con los expatriados, que trabajan en el extranjero por cuenta de su empleador (contrato de trabajo regido por la legislación de la sede del empleador). Los trabajadores fronterizos tienen un doble vínculo nacional: uno relacionada con su lugar de residencia y otro con su lugar de trabajo.

De manera general, como todos los trabajadores migrantes, los trabajadores fronterizos que residen y trabajan en la Unión Europea gozan del principio de no discriminación e igualdad de trato previsto para los trabajadores que se desplazan por el territorio de la Unión. En particular, el artículo 7 del Reglamento 1612/68 relativo a la libre circulación de los trabajadores³ prevé la igualdad de trato bajo cualesquiera condiciones de empleo y de trabajo, en particular en materia de retribución, de despido, de readmisión o reincorporación en caso de desempleo. Desde el punto de vista del derecho laboral, los trabajadores fronterizos están sujetos, al igual que los trabajadores migrantes, a la legislación del país de empleo. En virtud del artículo 7 § 2 del mismo reglamento, disfrutan **de los mismos beneficios sociales y fiscales que los nacionales**.

Y, más concretamente, en materia de protección social, los principios y regímenes aplicables a los trabajadores fronterizos son, salvo en algunos casos específicos, los mismos que los aplicables con carácter general a todos los trabajadores migrantes dentro de la Unión Europea. El Reglamento 1408/71 sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social de los Estados miembros⁴ y su Reglamento de aplicación 574/72⁵ contienen, entre otras cosas, disposiciones específicas relativas a determinadas prestaciones para los trabajadores fronterizos. En principio, los trabajadores fronterizos tienen derecho a prestaciones de las que no disfrutaban otros migrantes, como el acceso transfronterizo a la asistencia sanitaria. Pero los problemas a los que se enfrentan, dada su situación social y familiar, no están necesariamente vinculados a su condición de trabajadores transfronterizos. Se trata más bien de problemas comunes a otras categorías de migrantes, debidos sobre todo a las diferencias entre las legislaciones nacionales y a la total falta de coordinación de los sistemas nacionales de regímenes complementarios no obligatorios, especialmente en el sector de las pensiones, si bien es cierto que los trabajadores fronterizos experimentan estas dificultades de forma exacerbada y más urgente debido a su situación en primera línea en la aplicación del derecho europeo de seguridad social.

En el ámbito de la fiscalidad, no existen preceptos específicos para estos trabajadores, ni en la normativa nacional ni a escala europea. En 1979, la Comisión Europea presentó una propuesta para armonizar las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta en el contexto de la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad. Esta propuesta

³ Reglamento (CEE) n.º 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, *Diario Oficial UE*, n.º L 257 de 19/10/1968, pp. 2-12.

⁴ Reglamento (CEE) n.º 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, *Diario Oficial UE* n.º L 149 de 5/7/1971, pp. 2-50.

⁵ Reglamento (CEE) n.º 574/72 del Consejo, de 21 de marzo de 1972, por el que se establecen las modalidades de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 1408/71 relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplacen dentro de la Comunidad, *Diario Oficial UE*, n.º L 74 de 27/3/1972, pp. 1-83.

establecía el principio de que todos los trabajadores fronterizos debían tributar en su país de residencia, pero finalmente no fue adoptada y se retiró en 1992. A falta de una competencia comunitaria específica, el régimen fiscal al que están sujetos los trabajadores fronterizos en la Unión Europea depende, por tanto, totalmente, de que se firmen acuerdos bilaterales con otros Estados para evitar la doble imposición. Se trata de **convenios fiscales bilaterales** firmados por los Estados miembros entre sí y/o con terceros asociados (Suiza, Mónaco, etc.) para evitar la doble imposición de las rentas transnacionales.

Un **convenio de doble imposición** es un acuerdo internacional entre dos o más países que impide que sus residentes tributen dos veces por la misma renta. Las normas que contiene buscan evitar la evasión fiscal y fomentar los intercambios económicos y financieros internacionales eliminando la duplicidad de cargas fiscales.

Las definiciones utilizadas en estos acuerdos son más restrictivas que las que figuran en la normativa europea aplicable a la protección social de los trabajadores fronterizos. Mientras que un trabajador fronterizo es cualquier trabajador que esté empleado en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro (**criterio político**), al que regresa en principio todos los días o al menos una vez por semana (**criterio temporal**), en el ámbito fiscal se exige la aplicación de un criterio adicional: el hecho de residir y trabajar en una zona fronteriza *stricto sensu* (**criterio espacial**). Este criterio se considera un elemento constitutivo de la noción de trabajo fronterizo a efectos fiscales. Sin embargo, las zonas fronterizas en cuestión se definen de manera diferente en función de los acuerdos bilaterales.

Por tanto, es imposible establecer un concepto unívoco que contenga criterios objetivos para definir el trabajo fronterizo⁶.

El Dictamen de 30 de septiembre de 2004 del Comité de las Regiones puso de manifiesto esta situación al expresar, en su observación 1.1.1., que “En función de los criterios fiscales o de derechos sociales aplicados en el país de trabajo o de residencia o del estatuto de trabajador fronterizo activo o en paro, el concepto de trabajador fronterizo refleja realidades diferentes en cada una de las regiones fronterizas. Por consiguiente, no existe ninguna definición de este concepto con validez general que tenga en cuenta tanto los aspectos fiscales y jurídicos como los aspectos sociales”. De lo anterior se infiere que los conceptos de trabajador fronterizo en el ámbito fiscal y laboral no son necesariamente coincidentes⁷.

⁶ El dictamen del Comité Europeo de las Regiones, de 30 de septiembre de 2004, reconoció esta realidad al indicar en su observación 1.1.1: «En función de los criterios fiscales o de derechos sociales aplicados en el país de trabajo o de residencia, o de la condición de trabajador fronterizo activo o desempleado, el concepto de trabajador fronterizo refleja realidades diferentes en cada una de las regiones fronterizas. Por tanto, no existe una definición generalmente válida de este concepto que tenga en cuenta a la vez los aspectos fiscales, jurídicos y sociales». Añade asimismo: «No existe una coordinación comunitaria ni entre los convenios fiscales, ni entre los convenios fiscales y los convenios sociales en el ámbito de la actividad de los trabajadores fronterizos, a pesar de los importantes avances en el ámbito social del Reglamento 1408/71 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 y del Reglamento 574/72 por el que se establecen las modalidades de aplicación del Reglamento 1408/71».

De hecho, la propia Unión Europea ha reconocido en el Documento “Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea”, elaborado por la Dirección General de Estudios en 1997, que “el principal problema 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 de población diferentes”⁸.

1.2. LAS DIFERENTES PERCEPCIONES DEL TRABAJADOR FRONTERIZO

El concepto de «trabajador fronterizo» no es nuevo. Aparece como una realidad en varios textos de la Unión Europea y en convenios bilaterales, ya sea en materia de derecho laboral (A), de regímenes de seguridad social (B) y, por supuesto, desde el punto de vista fiscal, que es el que más nos interesa (C). **Sin embargo, a este concepto no se le ha dado en absoluto una definición unívoca.**

A. Desde el punto de vista del derecho laboral

No existe, ni en España ni en Francia, ninguna norma del derecho laboral que defina al trabajador transfronterizo. Sin embargo, la Ley francesa n.º 2022-217 del 21 de febrero de 2022 introdujo algunas disposiciones para regular el aprendizaje transfronterizo. Según el artículo L.6235-1 del Código de Trabajo, “El aprendizaje transfronterizo permite a un aprendiz realizar parte de su formación práctica o teórica en un país fronterizo con Francia”.

Aunque la definición anterior no establece un criterio de residencia, se sobreentiende que esta se encuentra en Francia. La actividad de formación debe realizarse en un país fronterizo con Francia para que esta se califique como aprendizaje transfronterizo. Cuando la parte práctica de la formación se lleva a cabo en el país fronterizo, el régimen jurídico aplicable al contrato de trabajo, en cuanto a las condiciones laborales, la remuneración, la salud y la seguridad en el trabajo, así como la protección social del aprendiz, está definido por el convenio bilateral. El primer acuerdo bilateral fue firmado entre Alemania y Francia el 21 de julio de 2023.

Entre España y Francia, en el ámbito laboral, el Acuerdo complementario relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961⁹, regula el régimen de los trabajadores fronterizos españoles y franceses en el ámbito del Tratado de Trabajo y Asistencia Social.

⁷ Nótese que existen otras definiciones en otros ámbitos, como la definición de trabajador fronterizo del art. 182 del Real Decreto 557/2011, de 20 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, tras su reforma por Ley Orgánica 2/2009, que establece que “se halla en situación de trabajo fronterizo el trabajador que haya sido autorizado para desarrollar actividades lucrativas, laborales o profesionales por cuenta propia o ajena en las zonas fronterizas del territorio español, residiendo en la zona fronteriza de un Estado limítrofe al que regrese diariamente”.

⁸ Dirección General de Estudios. *Resumen Documento De Trabajo: Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea*. Serie de Asuntos Sociales, W16A, 1997,

https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.html

⁹ BOE del día 21 de marzo de 1962; Decreto n.º 61/1534 de 30 de diciembre de 1961, publicación del acuerdo complementario entre Francia y España relativo a los trabajadores, Diario Oficial de la República Francesa de 6 de enero de 1962.

El artículo 1 de dicho acuerdo define a los trabajadores fronterizos como “los súbditos franceses y españoles que, conservando su residencia en la zona fronteriza de uno de los dos países, a la que regresan, en principio, cada día, estén autorizados a ir a trabajar, como asalariados, en la zona fronteriza del otro país”.

A estos efectos, el artículo 2 entiende que “Se considerarán zonas fronterizas, a los efectos del presente Acuerdo, las zonas que tengan en principio una profundidad de diez kilómetros, de una y otra parte de la frontera. La lista de los municipios franceses y españoles comprendidos en dichas zonas se anexa al presente Acuerdo (Anexo I) y será modificada, si procede, de común acuerdo, mediante canje de Notas entre ambos Gobiernos”¹⁰. Los canjes de notas mencionados en nota a pie aumentaron la profundidad hasta aproximadamente veinte kilómetros desde la frontera, indicando también en el anexo la lista de los municipios incluidos en las nuevas zonas fronterizas.

El artículo 3, por su parte, entiende que “Los trabajadores fronterizos de cada una de las partes contratantes serán autorizados a pasar la frontera por un puesto determinado, con el fin de llegar a su lugar de trabajo y de ejercer su actividad profesional si poseen una ‘Tarjeta de Circulación Fronteriza’ y un ‘Permiso de Trabajo Fronterizo’ conformes a los modelos fijados en Anexo II del presente Acuerdo”.

Este acuerdo bilateral tiene un carácter laboral, no fiscal. En efecto, el Canje de Notas de 3 de julio de 1964, que establece la nueva lista de municipios que conforman la zona fronteriza para los propósitos del acuerdo, aclara expresamente que su aplicación se limita exclusivamente “a efectos laborales (trabajo y seguridad social)”¹¹.

B. Desde el punto de vista de los regímenes de seguridad social

En el ámbito de la Unión Europea, de conformidad con el Reglamento (CEE) 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 Comunidad¹², la expresión *trabajador fronterizo* designa a “todo trabajador que ejerza

¹⁰ Mediante Canje de Notas entre los Gobiernos de España y de Francia por el que se amplían las zonas fronterizas hispano-francesas a efectos laborales (trabajo y seguridad social) entre los dos países, de 3 de julio de 1964 (BOE, 15 de septiembre de 1964), se incluyeron nuevos municipios en las zonas francesa y española (frontera franco-española), siendo reemplazada la lista de municipios franceses y españoles que constan en el Anexo I del Acuerdo de 1961, por la nueva lista que se adjunta en el Canje de Notas. Posteriormente, mediante Canje de Notas hispano-francés de 21 de mayo y 1 de junio de 1965 (BOE, 29 de junio de 1965), se incluyó también el municipio francés de Villefranche en el listado de municipios franceses que se había acordado en el Canje de Notas de 1964.

¹¹ Vid. DGT en contestación a las consultas V1-99 de 19 de enero de 1999, V41-99 de 30 de junio de 1999 y 1918-99 de 20 de octubre de 1999.

¹² Diario Oficial CE L 149 de 5 de julio de 1971.

su actividad profesional en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro, al que regrese en principio cada día o al menos una vez por semana; sin embargo, el trabajador fronterizo que esté destacado por la empresa de la que depende normalmente, en el territorio del mismo Estado miembro o de otro Estado miembro, conservará la calidad de trabajador fronterizo durante un tiempo que no excederá de cuatro meses, aun cuando durante su estancia como destacado no pueda regresar cada día o al menos una vez por semana, al lugar de su residencia”.

Asimismo, se considerará trabajador fronterizo aquel que, en sentido opuesto, traslade su residencia a un país vecino y siga desempeñando su trabajo en su Estado de origen.

Esta definición contiene dos elementos:

- Elemento político: todo trabajador que desempeñe su cometido en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro.
- Elemento temporal: regreso del trabajador a su casa, en principio cada día o, al menos, una vez por semana.

Ahora bien, este concepto de trabajador fronterizo ha sido definido en un determinado marco –que no es el tributario–, el mencionado Reglamento (CEE) n.º 1408/71 del Consejo, por lo que solo se aplica a la protección social de los trabajadores afectados en el interior de la Unión Europea.

En términos similares, el Art. 1.f) del Reglamento (CE) 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004¹³ dispone que será “trabajador fronterizo” toda persona que realice una actividad por cuenta ajena o propia en un Estado miembro y resida en otro Estado miembro al que regrese normalmente a diario o al menos una vez por semana”.

Esta definición nunca ha sido consagrada fuera de su ámbito de aplicación. Por tanto, sigue estando vinculada a los regímenes de seguridad social.

C. Desde el punto de vista tributario

a. Consideraciones generales en Europa

Una vez expuesto todo lo anterior, se hace necesario resaltar que, como veremos más adelante, en el ámbito fiscal no existe un concepto propio de trabajador fronterizo, ni en la normativa interna española y francesa, ni tampoco a escala europea¹⁴, sino una remisión a la regulación que se acaba de exponer.

¹³ Diario Oficial UE L 200 del 7 de 4, p. julio de 2004 1.

¹⁴ En 1979, la Comisión Europea presentó una propuesta para armonizar las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta en relación con la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad Europea. Esta propuesta establecía el principio de que todos los trabajadores fronterizos tributarán en el país donde residan. Sin embargo, la propuesta fracasó y fue retirada en 1992.

En el caso de la Unión Europea, el estatus de trabajador fronterizo se concede a un ciudadano europeo que reside en un Estado miembro pero trabaja en otro Estado miembro limítrofe con el primero. Este estatus da derecho a los trabajadores fronterizos a los mismos beneficios sociales y fiscales reconocidos a los trabajadores de su país de residencia. Los trabajadores fronterizos están sujetos a la legislación del lugar donde se ejecuta el contrato, aunque pueden conservar la cobertura de seguridad social en su país de residencia al estar adscritos al régimen básico del otro país.

Cuando se perciben ingresos en el marco de un trabajo transfronterizo, varios Estados pueden, en virtud de su propia soberanía fiscal, reivindicar el derecho a gravar estos ingresos, de conformidad con su legislación en la materia. Así, tanto el Estado de residencia del trabajador fronterizo como el Estado en el que este ejerce su actividad profesional pueden aspirar a gravar sus ingresos. En la práctica, esto significa que, en función de las disposiciones de cada país y de los acuerdos firmados entre Estados, el trabajador fronterizo puede **tributar por sus ingresos en ambos países** o solo en uno de ellos. Si tributara en ambos países, el trabajador fronterizo se encontraría en una situación discriminatoria con respecto a cualquier otro trabajador que viviera y trabajara en el mismo país.

Para evitar que estos ingresos transnacionales tributen dos veces (doble imposición), la gran mayoría de países europeos han firmado convenios fiscales bilaterales. La mayoría de estos convenios se basan en gran medida en el modelo propuesto por la OCDE, relativo a la doble imposición de la renta y el capital¹⁵. La norma general establecida en el modelo de la OCDE, cuando una persona vive en un Estado pero trabaja en otro, es la de la imposición en el lugar de trabajo (art. 15).

Pero hay previstas algunas excepciones, en particular porque en la parte de comentarios del artículo 15 del Modelo de Convenio (en la versión redactada en 2010) se precisa que “no se prevé ninguna disposición especial para la imposición de los ingresos de los trabajadores fronterizos (...), ya que es preferible que los Estados interesados se ocupen directamente de los problemas derivados de las condiciones locales”. Esto significa que el estatus de trabajador fronterizo puede permitir pagar impuestos en el país de residencia, pero también contempla ciertas excepciones en función de la legislación nacional.

Las normas específicas sobre el trabajo fronterizo, tal como se propone en los convenios interestatales para evitar la doble imposición entre Estados, otorgan generalmente el derecho a tributar **en el Estado de residencia** y no en el Estado del lugar de trabajo, siempre y cuando el contribuyente viva en la región fronteriza de un Estado y trabaje en la región fronteriza del otro Estado, y siempre y cuando el interesado regrese regularmente a su lugar de residencia. En cambio, si el lugar de residencia y/o el lugar de trabajo se encuentran fuera de la zona fronteriza, los rendimientos del trabajo se gravan en el país de empleo. En este caso, el empleador del trabajador fronterizo le retiene, por cuenta del país de empleo, el importe del impuesto correspondiente al régimen previsto por la legislación fiscal de dicho país. Si la unidad familiar tiene otras fuentes de ingresos en el país de residencia, en particular procedentes del trabajo del cónyuge, puede aplicarse la regla del tipo efectivo, que permite al Estado de residencia reservarse el derecho a tener

¹⁵ https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/0faf9b6c-fr.pdf

en cuenta el importe de la remuneración transnacional a la hora de calcular el tipo efectivo de imposición aplicable a los demás ingresos del interesado.

En consecuencia, resulta difícil proporcionar una definición de trabajador fronterizo en el ámbito tributario. No obstante, es posible identificar ciertos rasgos basados en los requisitos desarrollados por la práctica convencional. Así lo ha reconocido, nuevamente, la Unión Europea en el Documento “Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea”¹⁶, donde se señala lo siguiente:

Lo que distingue al trabajador fronterizo del emigrante clásico es el hecho de residir en un Estado y trabajar en otro. El emigrante abandona por completo su país de origen, con o sin su familia, para residir y trabajar en un país distinto del suyo. En cambio, el trabajador fronterizo tiene una doble vinculación nacional, en función de sus lugares de residencia y de trabajo.

Sin embargo, resulta imposible separar un concepto unívoco que contenga criterios objetivos de definición del trabajo fronterizo. En efecto, 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.

En virtud de la normativa comunitaria, el término "trabajador fronterizo" designa a todo trabajador que desempeñe su cometido en el territorio de un Estado miembro y resida en el territorio de otro Estado miembro (criterio político), al que regresa en principio cada día o al menos una vez por semana (criterio temporal). 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, solo 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 fronterizos, 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 stricto sensu, que se indica de forma variable en cada convenio, se considera como un elemento constitutivo del concepto de trabajo fronterizo¹⁷.

De acuerdo con esta perspectiva, en líneas generales, los CDI entienden que un trabajador fronterizo es aquel que, viviendo en las proximidades de la frontera, realiza su labor al otro lado de esta cruzándola de manera regular, independientemente de la ubicación de su empleador o pagador¹⁸. De ello se desprende que la adquisición de la condición de

¹⁶ Dirección General de Estudios. *Resumen Documento De Trabajo: Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea*. Serie de Asuntos Sociales, W16A, 1997, https://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.html

¹⁷ La negrita es nuestra.

¹⁸ De igual manera, en la consulta vinculante de la DGT V1619-09 de fecha 9 de julio de 2009 se indica que un trabajador fronterizo debe reunir las siguientes condiciones: “Que el empleo se ejerza en uno de los Estados contratantes; Que la vivienda habitual esté situada en el otro Estado contratante; Que normalmente retorne cada día al Estado donde tiene su vivienda habitual”.

trabajador fronterizo desde el punto de vista fiscal puede variar según las zonas geográficas, ya que **cada país tiene una definición de la zona fronteriza propia de cada tramo de frontera**. Las normas y criterios establecidos en estos convenios varían, por tanto, de un caso a otro, y el caso de Alemania es paradigmático desde este punto de vista, ya que los trabajadores fronterizos tributan en el Estado de residencia (convenio con Francia), en el Estado del lugar de trabajo (convenio con los Países Bajos) o en ambos al mismo tiempo (convenio con Suiza). Por consiguiente, cada uno de los convenios que permite evitar la doble imposición debe analizarse individualmente.

b. Consideraciones específicas en la frontera franco-española

Para la frontera franco-española, el **acuerdo aplicable es el Convenio de Madrid, firmado el 10 de octubre de 1995 entre la República Francesa y el Reino de España con el fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio** (en adelante, el Convenio de Madrid)¹⁹. Este Convenio no contiene ninguna cláusula específica para los trabajadores fronterizos, lo que significa que no define al trabajador transfronterizo, pero sí aborda el régimen de imposición desde la perspectiva del *residente*.

El Protocolo del Convenio, que forma parte integrante de este último, precisa que, “hasta que los Estados contratantes acuerden nuevas disposiciones”, sigue en vigor el Convenio de 27 de junio de 1973²⁰ entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. El apartado 4 del artículo 15 no define el término *trabajador fronterizo*, pero especifica que se considera que una persona es un trabajador fronterizo si puede probar “esta condición mediante el documento fronterizo creado a tal efecto por acuerdo especial entre los Estados contratantes”. Las personas consideradas trabajadores fronterizos están entonces sujetas a imposición por los salarios y otras remuneraciones que perciban en calidad de tales “únicamente en el Estado contratante del que sean residentes”²¹.

¹⁹ Convenio entre la República francesa y el Reino de España para evitar dobles imposiciones y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995.

²⁰ Convenio entre España y Francia para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 27 de junio de 1973.

²¹ Véase a continuación.

En el momento de la firma del Convenio de 1973, estos documentos eran la Tarjeta de Circulación Transfronteriza y el Permiso de Trabajo Fronterizo, de conformidad con el Acuerdo Complementario entre España y Francia sobre Trabajadores Fronterizos de 25 de enero de 1961, al que se refiere el texto de 1973: “los trabajadores fronterizos de cada una de las partes contratantes estarán autorizados a cruzar la frontera por un punto determinado para dirigirse a su lugar de trabajo y ejercer su actividad profesional si están en posesión de una ‘tarjeta de circulación transfronteriza’ y de un ‘permiso de trabajo fronterizo’ que se ajusten a los modelos que figuran en el Anexo II del presente Acuerdo” (art. 3).

1.3. CRITERIOS PARA LA ADQUISICIÓN DEL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL

El concepto de trabajador fronterizo requiere que se establezcan criterios decisivos. Así pues, el trabajador fronterizo entre Francia y España está sujeto a un **marco jurídico** (A) cuyos criterios, mal definidos en su origen y hoy en día obsoletos, dan lugar a **divergencias** en su aplicación (B), ante las que se proponen **recomendaciones** para poder superarlas (C).

A. El marco jurídico

El objeto de los convenios fiscales bilaterales es definir los criterios que permitan determinar si una persona es *trabajador fronterizo*. Estos convenios fiscales bilaterales, van dirigidos, en general, a los trabajadores de los dos Estados afectados por el convenio y, en principio, de manera más concreta, a los trabajadores fronterizos, cuya situación es realmente específica, ya que trabajan en un Estado y residen en otro.

Para adquirir el estatus de trabajador fronterizo, el trabajador debe cumplir los siguientes criterios:

1. Elemento geográfico:

- residir en la zona fronteriza definida por el Convenio y
- trabajar en la zona fronteriza (en Francia o en España) definida por el Convenio.

2. Elemento temporal: realizar un desplazamiento diario de ida y vuelta entre su residencia y su lugar de trabajo.

En el ámbito geográfico que abarca nuestro estudio, el convenio fiscal aplicable es el **Convenio bilateral de 10 de octubre de 1995 y los textos que lo completan** (a). La aplicación del marco jurídico que establece está garantizada tanto por **textos nacionales como por textos "forales"** (b, c y d), pero no siempre de forma concertada (e).

a. La Convención bilateral de 10 de octubre de 1995 y los textos complementarios

El Convenio de Madrid no proporciona una definición del término *trabajador fronterizo*, sino que simplemente indica que se considerará como tal a aquel que pueda demostrar esta condición mediante **el documento fronterizo** establecido por acuerdo específico entre los Estados contratantes. Los Estados tienen la posibilidad, si lo consideran necesario, de ponerse de acuerdo en lo relativo a este documento acreditativo. Ese es también el sentido que recoge el Convenio de 1973, al que remite el texto de 1995. En efecto, incluye una disposición que permite a las autoridades competentes²² de los Estados contratantes determinar, cuando sea necesario, el procedimiento para aplicar el artículo 15 §4 del Convenio de 1973 y, si es necesario, acordar el documento acreditativo con carácter de tarjeta fronteriza. Francia y España no han acordado nuevas disposiciones sobre el régimen de los trabajadores fronterizos, según lo permitido por el protocolo del Convenio, lo que significa que el artículo 15 §4 del Convenio de 1973 sigue en vigor²³.

Apenas se proporciona información adicional sobre la definición real de *trabajador fronterizo* y los criterios que deben utilizarse para verificar este estatus. Solo el Acuerdo de 1961, mencionado en el Convenio de 1973, al que a su vez remite el Convenio de 1995, aporta una serie de precisiones sobre los trabajadores fronterizos. En la frontera franco-española, se considera como tales a “los nacionales franceses y españoles que, manteniendo su residencia en la zona fronteriza de uno de los dos países, a la que regresan en principio todos los días, están autorizados a ir a trabajar, por cuenta ajena, en la zona fronteriza del otro país” (art. 1º).

También se especifica la zona geográfica: “se considerarán zonas fronterizas las que tengan, en principio, una profundidad de diez kilómetros a ambos lados de la frontera”. La lista de los municipios franceses y españoles incluidos en estas zonas se adjunta al presente Acuerdo (Anexo I) y se modificará, en caso necesario, de común acuerdo, mediante canje de notas entre los dos Gobiernos” (art. 2, modificado varias veces²⁴). El artículo incorpora como anexo la lista de municipios que se consideran comprendidos en las zonas fronterizas de Francia y España. Los canjes de notas mencionados aumentaron posteriormente el número de municipios incluidos en las zonas fronterizas, ampliando los

²² En el caso de España, el artículo 3.1, apartado h) del Convenio de 1995 establece que, a menos que el contexto del Convenio indique lo contrario, la expresión “autoridad competente” se refiere al ministro de Economía y Hacienda o a su representante autorizado.

²³ Resume la situación la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) núm. V1611-14, de 23 de junio, en los siguientes términos: “El apartado 12 del protocolo del citado convenio, mantiene la vigencia del apartado 4 del artículo 15 del convenio para evitar la doble imposición de 27 de junio de 1973 y se expresa en los siguientes términos: 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. 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”.

²⁴ Mediante canjes de notas de fechas 3 de julio de 1964, 21 de mayo y 1 de junio de 1965 entre los gobiernos de España y de Francia, las zonas fronterizas franco-españolas fueron ampliadas con fines laborales y de seguridad social entre los dos países y se incluyeron nuevos municipios en las zonas francesas y españolas, la lista que figura en el anexo I del Acuerdo fue reemplazada por la nueva lista que se adjunta estos canjes de notas.

mismos hasta una distancia de, aproximadamente, 20 kilómetros desde la frontera.

Por tanto, a efectos del CDI España-Francia, el concepto de *trabajador fronterizo* descrito es bastante restrictivo al imponer, además, un criterio territorial, según el cual se debe residir y trabajar en una zona fronteriza *stricto sensu* expresamente indicada por las autoridades fiscales. De hecho, esta diferencia de trato entre los trabajadores que residen dentro y fuera del ámbito territorial definido por el Acuerdo puede plantear serias dudas de compatibilidad con el régimen de libertades fundamentales de la Unión Europea (en particular, con la libre circulación de trabajadores).

Otra dificultad reside en el hecho de que el Acuerdo complementario de 1961 no se adoptó en absoluto en el ámbito fiscal, sino en el marco del tratado sobre el trabajo y la asistencia social firmado entre los dos países el 2 de noviembre de 1932. Por tanto, no es seguro que las definiciones dadas puedan trasponerse perfectamente al ámbito fiscal. Semejante falta de seguridad jurídica no es deseable.

El Convenio fiscal de 1995 evita la doble imposición de los trabajadores fronterizos que viven y trabajan en un radio de 20 km de la frontera franco-española, mediante diversas referencias al Convenio de 1973, de conformidad con el Acuerdo especial de 1961. **Sin embargo, el sistema en su conjunto es difícil de entender.** También ha quedado **bastante anticuado** en el sentido de que no tiene en cuenta la evolución de las relaciones entre los dos Estados: varios acontecimientos importantes podrían haber brindado la oportunidad de aclarar la definición del trabajador fronterizo (adhesión de España a la Comunidad Europea, creación del espacio Schengen, profundización de la lógica de integración jurídica europea a raíz de los tratados de Maastricht, Ámsterdam, Niza y Lisboa, tratado de amistad franco-español firmado en Barcelona, etc.). Pero nada de esto ha sucedido.

Ante la falta de acción por parte de las autoridades competentes de Francia y España, la Diputación Foral de Guipúzcoa, en 1996 y, posteriormente, la Comunidad Foral de Navarra, en 2011, han regulado esta cuestión dentro de su ámbito territorial, estableciendo requisitos diferentes para la aplicación del régimen de trabajadores fronterizos.

b. Criterios para ser considerado trabajador fronterizo en Navarra

En Navarra, la Orden Foral de 29 de abril de 2011 por la que se regula el procedimiento y se aprueba el modelo 047 para la solicitud de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo²⁵, que fue publicada en el BON el 3 de mayo de 2011, parte de la vigencia del concepto de trabajador fronterizo y de la delimitación de zona fronteriza contenidas en el Acuerdo de 1961. Así, en el Preámbulo se señala que:

²⁵ Anexos 3 y 4. Vid. <https://www.lexnavarra.navarra.es/detalle.asp?r=12474>

se considerarán "trabajadores fronterizos" las personas españolas y francesas que, teniendo su domicilio en la zona fronteriza de uno de los Estados, a donde regresan en principio cada día²⁶, trabajan como asalariados en la zona fronteriza del otro Estado".

A estos efectos, el artículo 1 dispone: *"Las personas que tengan su residencia fiscal en Francia y su residencia habitual en alguno de los municipios de la zona fronteriza francesa comprendidos en la lista incluida en el acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961, ultimado mediante Canje de Notas de 3 de julio de 1964, y de los acuerdos de 21 de mayo y 1 de junio de 1965, y que desarrollen su trabajo como trabajadores por cuenta ajena en alguno de los municipios de Navarra incluidos en dicha lista, tendrán la consideración de trabajadores fronterizos, y tributarán por las rentas obtenidas en razón de ese trabajo únicamente en su Estado de residencia, no estando esas rentas sujetas a retención en Navarra. En el Anexo II de esta Orden Foral se relacionan los municipios incluidos en la mencionada lista del Acuerdo complementario entre España y Francia.*

En resumen, para ostentar la condición de trabajador fronterizo en Navarra deberán concurrir **cuatro requisitos cumulativos**:

- En primer lugar, que la actividad laboral se desarrolle en uno de los Estados contratantes.
- En segundo lugar, que la vivienda habitual esté ubicada en el otro Estado contratante.
- En tercer lugar, que el municipio esté incluido en el Anexo II de la Orden Foral 2011 donde se relacionan los municipios incluidos en la mencionada lista del Acuerdo complementario entre España y Francia de 1961.
- En último término, que el trabajador retorne normalmente cada día al Estado donde tiene su residencia habitual.

El TEAFNA (tribunal económico-administrativo foral de Navarra) mantiene la vigencia del Acuerdo de 1961 y la necesidad de residir y trabajar dentro de la zona fronteriza fijada en su artículo 2. Así se desprende de las dos resoluciones siguientes dictadas el 22 de enero de 2007. En la Resolución número 368495 se establece:

Por tanto, habría que determinar si el trabajador don DDD AAA tiene la consideración de trabajador fronterizo desde el año 2005 y le resulta de aplicación la excepción contemplada anteriormente, para lo que se precisa conocer los requisitos que han de cumplirse para acreditar tal condición de trabajador fronterizo. Para ello es preciso acudir al Acuerdo complementario entre España y Francia de 25 de enero de 1961, relativo a los trabajadores fronterizos y que no ha sido derogado posteriormente, pese a su antigüedad (los recurrentes manifiestan que dicho Acuerdo ha sido derogado) [...].

²⁶ Según la doctrina administrativa, no tienen esta consideración las personas que retornan adonde viven solo los fines de semana. Vid. Las consultas de la Dirección General de Tributos de 14 de mayo de 2009, V1089/2009, 22 de mayo de 2009; V1201/2009, 15 de marzo de 2010; V0496/2010 y la STSJ de Asturias de 21 de marzo de 2012.

En la Resolución número 368485 se establece:

En este caso, el reclamante es un súbdito español que reside en [...], municipio que sí figura en la zona fronteriza francesa, al cual dice regresar cada día después de su jornada laboral como asalariado de una empresa española; pero, sin embargo, su trabajo se realiza en Pamplona, población no encuadrada dentro de la zona fronteriza española, considerada esta en los términos antes expuestos, por consiguiente, al no darse todas las circunstancias para ser considerado como trabajador fronterizo, no le será de aplicación lo dispuesto en el apartado 12 del protocolo anexo al Convenio [...].

Posteriormente, una vez aprobada la Orden Foral 59/2011 esta posición es reiterada por el TEAFNA en la resolución de JT\2017\1233 de 25 de agosto de 2017, en los siguientes términos:

*Pues bien, no existiendo dudas sobre la vigencia de lo dispuesto en el artículo 2 y en el Anexo I del mencionado Acuerdo complementario entre España y Francia relativo a los trabajadores fronterizos de 25 de enero de 1961 (confirmada expresamente por la Orden Foral 59/2011, de 29 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda), que vienen a delimitar la zona fronteriza hispano-francesa e incluso a recoger **la lista de los municipios españoles y franceses comprendidos en dicha zona o territorio limítrofe**²⁷, este Tribunal considera que solamente aquellos trabajadores que residan en la zona fronteriza de uno de dichos Estados y trabajen en la zona fronteriza del otro, tal y como las define y delimita el aludido Acuerdo, y se trasladen al Estado vecino limítrofe para desarrollar su trabajo y regresen a su domicilio diariamente al finalizar su jornada laboral, podrán considerarse “trabajadores fronterizos” a nivel fiscal y en consecuencia tributar exclusivamente en el Estado de residencia”. Siguiendo lo anterior, el Tribunal concluye que la trabajadora en cuestión “no tendrá la consideración de trabajadora fronteriza al no coincidir en su persona la doble condición de que lugar de residencia y lugar de empleo no se encuentren enclavados entre los municipios comprendidos dentro la zona fronteriza hispanofrancesa municipios que se relacionan en el citado Anexo I.*

En la misma línea se manifiesta el TEAFNA en la Resolución de 27 noviembre JUR\2016\105992, donde además se pone de manifiesto que, aunque existen sentencias de otros tribunales (entre las que se puede citar una del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de Pamplona/Iruña de 28 de septiembre de 2010) y contestaciones vinculantes a consultas emitidas por la Dirección General de Tributos de la Hacienda estatal (*ad exemplum*, unas de 19 de enero y 20 de octubre de 1999) que se manifiestan en sentido contrario.

Finalmente, el TSJ de Navarra (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) en su sentencia núm. 378/2022 de 27 diciembre (JUR\2023\121516) se pronunció sobre la cuestión declarando que:

en cuanto a la pretendida nulidad de la Orden Foral 59/2011, del Consejero de Economía, la misma no puede tampoco prosperar, y ello porque, como ya se ha indicado, la misma carece de regulación material o sustantiva alguna, sino que se limita a fijar un modelo para el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo, en estricta aplicación de la normativa del Convenio Hispano Francés de 1.995 y el Acuerdo complementario de 26 de enero de 1.961, reproduciendo, incluso, en su Anexo II, el listado de municipios fronterizos, tanto de residencia, como de prestación de servicios, incluidos en el Acuerdo complementario entre España y Francia de 1.961, por lo que no puede tampoco apreciarse vulneración alguna de la regulación contenida en el artículo 15.4 del Convenio Hispano Francés, de 1.961, sino, en todo caso, una reproducción del mismo²⁸.

c. Criterios para ser considerado trabajador fronterizo en Guipúzcoa

A efectos de acreditar la condición de trabajador fronterizo, mediante el **Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre**²⁹ (en adelante, DF 90/1996), se procede a crear, dentro del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, un Registro de Trabajadores Fronterizos en el que podrán inscribirse todos aquellos que gocen de dicha condición.

Estos serán las personas físicas que reúnan los siguientes requisitos³⁰:

- Que tengan su residencia habitual en Francia.
- Que obtengan en el territorio histórico de Guipúzcoa sueldos, salarios u otras remuneraciones derivadas del ejercicio de un trabajo por cuenta ajena, a excepción de las siguientes:
 - Dietas de asistencia y otras retribuciones similares de los miembros de los consejos de administración o de las juntas que hagan sus veces en sociedades residentes.
 - Retribuciones que perciban los funcionarios y empleados de las Administraciones públicas territoriales o de personas jurídicas de derecho público.
 - Pensiones pagadas por razón de servicios prestados a las Administraciones públicas territoriales o personas jurídicas de derecho público, salvo que sean percibidas por una persona física que carezca de nacionalidad española.
- Que regresen habitualmente todos los días a su lugar de residencia habitual.

²⁷ Anexo 8

²⁸ Nótese que con anterioridad a la aprobación de la Orden Foral, el TSJN había adoptado una posición contraria. Así, se declaró en la STSJ de Navarra, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1a), sentencia núm. 761/2007 de 28 diciembre JUR\2008\108182 que: “La distancia superior a 20 km entre ambos puntos no puede ser obstáculo al reconocimiento de la condición de fronterizo al recurrente al amparo del Convenio hispano-francés y no por el hecho de haber presentado el documento establecido por ambos países para acreditar dicha condición (folios 80-82;103-106 del expediente) ya que ese hecho (requisito formal, no sustantivo) no atribuye automáticamente tal status, sino porque el límite de los 20 km fijado en el Acuerdo complementario entre España y Francia de 1961 y Canjes de Notas 1964 y 1965 de forma no taxativa, sino más bien indicativa con referencia a determinados municipios (“se entiende por zonas fronterizas a los efectos de dicho acuerdo -de 25 de Enero de 1961- las zonas que tengan en principio una profundidad de diez kilómetros, de una y otra parte de la frontera”, según el artículo 2 del mismo) puede entenderse ampliado hoy a distancias que pueden ser recorridas a diario, como la existente entre Hendaya y Huarte- Pamplona”.

²⁹ Anexo 5

³⁰ Artículo 2 del Diario Oficial Francés 90/1996

Sobre este último requisito, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ya ha establecido en su sentencia de 6-11-2018 (rec. núm. 1269/2017) que no es “dable pretender que se exija en este caso el regreso del trabajador fronterizo todos los días a su lugar de residencia habitual”, por lo que no resulta necesario tener que regresar todos los días al lugar de residencia.

Ahora bien, cumpliendo ciertos requisitos, el trabajador fronterizo que reside en Francia y que trabaja en Guipúzcoa podría tributar en Guipúzcoa por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y solicitar la aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en la Unión Europea, régimen que supone una tributación efectiva calculada en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que se pierda, en ningún caso, su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En consecuencia, estará sujeto al cumplimiento de todas las obligaciones que al respecto le sean exigibles en virtud de lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (régimen opcional regulado en el artículo 40 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

En lo que se refiere al caso de Guipúzcoa, **la referencia al número de kilómetros** ha sido superada, tal y como ha establecido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia de 15 de diciembre de 2004 (rec núm. 2269/2003) señalando que ya en una sentencia anterior (rec. núm. 1525/03) la Sala había llegado a la conclusión de que el alcance de la expresión *trabajador fronterizo* a que se refiere el artículo 15.4 del Convenio de 27 de junio de 1993, debe entenderse aplicable a **los trabajadores que cumplan el requisito de regresar habitualmente todos los días a su lugar de residencia habitual**,“(…) sin requisitos adicionales, como el que ambos municipios (el de lugar de residencia, y el de trabajo) se encuentren dentro de la zona fronteriza definida en el Acuerdo de 1961, que consideraba como tal la que en principio tenga una profundidad de diez kilómetros de una y otra parte de la frontera. Como se indica en la mencionada sentencia esta interpretación resulta más acorde con la realidad social, que nada tiene que ver con la que imperaba en el año 1961, siendo lo predominante para conferir la condición de ‘trabajador fronterizo’ el hecho de que regrese habitualmente todos los días a su lugar de residencia habitual”.

En la misma línea, el Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya (Resolución de 18 de febrero de 2010), que “comparte las argumentaciones sostenidas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco respecto a la delimitación conceptual del término ‘trabajador fronterizo’, por cuanto entiende que, a pesar de la ausencia de reglamentación específica en el Territorio Histórico de Vizcaya, una interpretación anquilosada en el pasado, que no teniendo en cuenta los cambios sociales, las mejoras en vías de comunicación y los avances tecnológicos, siguiera manteniendo la restricción de su aplicación a las personas que residan y trabajen en la zona limítrofe de 10 kilómetros con respecto a la frontera, resultaría ilógica y caduca, contraria a una interpretación histórica y teleológica. Es labor de los tribunales evitar que una interpretación anquilosada de las normas las convierta en inaplicables o desemboque en resultados que niegan la realidad, una realidad cambiante ante la que la normativa se ha mantenido impasible durante demasiado tiempo, sin acomodarse adecuadamente a la misma”. Así mismo, en esta línea varias contestaciones a consultas planteadas ante la Diputación Foral de Vizcaya de fecha 21 de diciembre de 2012, 18 de junio de 2015, 6 de marzo de 2008 y 14 de junio de 2005.

d. Criterios para ser considerado trabajador fronterizo en Francia

De conformidad con el punto 12 del Protocolo del Convenio de Madrid, se decidió en un canje de notas de 19 de febrero de 1998³¹ que, para beneficiarse de la aplicación del Convenio fiscal, los trabajadores fronterizos que residan en Francia y trabajen en España deberán cumplimentar y presentar un formulario especial, **el formulario n.º 5166**³². Este documento es puesto a disposición de los interesados por el Estado extranjero signatario del convenio. Corresponde a la presentación de una tarjeta fronteriza, necesaria para satisfacer la condición de trabajador transfronterizo en el sentido del Convenio. En defecto de dicho documento, es suficiente un **certificado de residencia fiscal n.º 731** firmado por la Administración fiscal francesa³³.

Esta situación difiere de la que se da en la frontera entre España y Portugal, donde el acuerdo define, de forma muy simple, al trabajador fronterizo como la persona que obtiene sus ingresos de un empleo en uno de los dos Estados y tiene su residencia habitual en el otro, al que regresa normalmente todos los días. El acuerdo con Francia, en cambio, se limita a considerar trabajador fronterizo a la persona que pueda probar esta condición mediante documentos fronterizos creados por el acuerdo especial entre los Estados contratantes.

e. Tabla comparativa

Tabla 1: resumen de las situaciones cubiertas y no cubiertas por el estatus de trabajador fronterizo según los convenios franco-españoles

España/Francia		Zona fronteriza		Fuera de la zona fronteriza	
		Residir	Trabajar	Residir	Trabajar
Zona fronteriza	Residir				
	Trabajar				
Fuera de la zona fronteriza	Residir				
	Trabajar				

	Situaciones cubiertas por el estatus de trabajador fronterizo
	Situaciones no cubiertas por el estatus de trabajador fronterizo

³¹ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2961-PGP.html/identifiant=BOI-ANNX-000319-20150805>

³² Anexo 7

³³ Anexos 9 y 9 bis

B. Problemas derivados del concepto de trabajador fronterizo

La falta de definición, criterios y procedimientos de aplicación precisos, así como la falta de actualización del sistema, dificultan la comprensión global. Esto se refleja en diversos aspectos problemáticos que se identifican en las secciones siguientes.

a. El concepto de "trabajador fronterizo" abarca realidades diferentes

La noción de *trabajador fronterizo* varía según se considere la acepción de la Unión Europea, establecida sobre todo en materia de protección y de seguridad social, o la de los distintos convenios bilaterales de doble imposición, válidos para determinar el régimen fiscal aplicable a los trabajadores fronterizos,

El primer problema es, pues, la **falta de una definición uniforme de *trabajador fronterizo*** ya que, en función de los criterios que se utilicen, estos pueden llevarnos en la práctica a **la identificación de distintas categorías de población.**

b. La falta de claridad del concepto de trabajador fronterizo en materia fiscal entre Francia y España

La aplicación actual del concepto de trabajador fronterizo, deducido a partir de lo que figura en los artículos 1 y 2 del Acuerdo Complementario de 1961, es **muy cuestionable desde el punto de vista jurídico.** En primer lugar, por las dudas sobre la validez del Convenio en su propio ámbito, es decir, el laboral, pero también porque el Convenio de Doble Imposición no hace referencia al Convenio de 1961 a estos efectos, ni tampoco al concepto de trabajador fronterizo en materia fiscal.

c. La diversidad de criterios según las zonas estudiadas

El Convenio Fiscal de 1995 se aplica a **los trabajadores fronterizos que residen y trabajan en un radio de 20 km de la frontera franco-española,** con varias referencias al Convenio de 1973, de conformidad con el Acuerdo Especial de 1961. Sin embargo, la ausencia de definición, criterios y procedimientos de aplicación precisos, así como la falta de actualización del sistema, dificultan su comprensión. Por ejemplo, Navarra y Guipúzcoa no aplican de la misma manera los criterios establecidos en el texto de 1961.

Mientras que Navarra los aplica al pie de la letra, a riesgo de menoscabar principios fundamentales, en particular, el de la libre circulación de trabajadores. El TSJPV desea **liberarse** de disposiciones ya obsoletas y, al mismo tiempo, ampliar el beneficio de la condición de trabajador fronterizo más allá de los 20 kilómetros, así como suprimir la lista exhaustiva de municipios incluidos en el perímetro de las "zonas fronterizas". Esta exención para un territorio, pero no para los demás, provoca que los trabajadores fronterizos se encuentren en una situación de inseguridad jurídica no deseable.

d. Los problemas que plantea el elemento geográfico sobre el cambio de residencia

En cuanto al elemento geográfico, la residencia en la zona fronteriza plantea la cuestión del **cambio de residencia** (mudanza, cambio de situación familiar por separación o divorcio), especialmente en relación con la definición de la zona fronteriza (lista de municipios dentro de un radio de 20 km), una dificultad que puede verse agravada por la tensión inmobiliaria existente, especialmente en el País Vasco francés. Además, tal y como atestigua la jurisprudencia española (ver sentencia n.º 368485), el trabajo en la zona fronteriza plantea la cuestión de los **trabajadores móviles**, es decir, aquellos cuyo lugar de trabajo se encuentra en la zona fronteriza, pero que, debido a su actividad, se ven obligados a trabajar fuera de la zona fronteriza.

e. La no adecuación del criterio de ida y vuelta aplicado a las nuevas formas de trabajo

En cuanto al elemento temporal, el criterio del ida y vuelta plantea la cuestión del **teletrabajo**, surgida recientemente e inexistente en el momento de la firma de los convenios fiscales entre Francia y España.

Como muestra la tabla comparativa 1 (p. 21), solo unas pocas situaciones transfronterizas entran en el ámbito de aplicación del Convenio fiscal de 1995. Dado que los criterios para obtener el estatuto de trabajador transfronterizo son muy restrictivos, **finalmente, este estatus tan solo cubre unas pocas situaciones.**

C. Recomendaciones relativas al estatus de trabajador fronterizo franco-español, desencadenante de un régimen fiscal especial

Recomendación 1	<p>Aclarar la definición de trabajador fronterizo:</p> <ul style="list-style-type: none">• Ya sea mediante una definición europea global de <i>trabajador fronterizo</i> que homogeneice las definiciones que hasta ahora se han aplicado exclusivamente al ámbito de la fiscalidad, del derecho laboral o de la protección social→ Debería adoptarse un nuevo reglamento europeo sobre el trabajador fronterizo en la Unión. Con el fin de sensibilizar a las autoridades europeas (Comisión Europea, Parlamento Europeo, Consejo de la UE, Comité Europeo de las Regiones, Comité Económico y Social) sobre la urgente necesidad de uniformizar la definición de trabajador fronterizo, la Eurorregión NAEN podría presionar a estas autoridades, con el apoyo de otras organizaciones como la MOT, la ARFE, el CTP, las oficinas de representación de las autoridades subestatales en Bruselas, Bihartean, etc.• O bien estableciendo un concepto unívoco de trabajador fronterizo en la frontera franco-española, que contenga criterios objetivos para definir el trabajo fronterizo→ Una revisión del Convenio fiscal bilateral de 1995 sería bienvenida desde este punto de vista, pero el procedimiento de revisión sigue siendo bastante engorroso. Un canje de notas entre las autoridades nacionales competentes podría aligerar el procedimiento, al tiempo que permitiría una nueva interpretación común de lo que se entiende por trabajador fronterizo en la frontera franco-española.
<p>La cuestión de fondo es que las dificultades vinculadas a la definición de trabajador fronterizo se deben a la existencia de criterios relativamente restrictivos, cuya aplicación no es necesariamente muy flexible. Una reforma de estos criterios sería bienvenida. La segunda recomendación se presenta en este sentido.</p>	

Recomendación 2

Ampliar el ámbito de aplicación *ratione personae* del Convenio fiscal de 1995 y sus textos complementarios.

La definición de *trabajador fronterizo* del Convenio fiscal de 1995 y de los textos complementarios aplicables a la frontera franco-española adolece de la aplicación de criterios geográficos/territoriales (20 km, lista limitada de municipios) y temporales (183 días) demasiado restrictivos (¿qué ocurre con la residencia a 21 km o en un municipio no identificado en la lista?, ¿qué ocurre con un trabajador que teletrabaja durante los 183 días impuestos?). Así pues, algunos trabajadores tienen la sensación de vivir en una situación transfronteriza, sin que se les reconozca el estatus de trabajador transfronterizo.

→ Una revisión de estos criterios debería permitir reconocer un mayor número de estatus de trabajador fronterizo, confirmando el estatus de fronterizo a casos que actualmente están excluidos del ámbito de aplicación del Convenio fiscal y de los textos complementarios.

- **En cuanto al criterio territorial, ampliando la zona geográfica afectada para definir al trabajador considerado fronterizo**→ Se pueden concebir varias opciones, no excluyentes entre sí: poner fin al sistema de enumeración de los municipios afectados o revisar esta lista para ampliarla y actualizarla; imponer una zona kilométrica de 30 a 50 km; limitar la duración del trayecto de ida y vuelta entre la residencia y el lugar de trabajo (3 horas en el caso franco-suizo).
- **En cuanto al criterio temporal, previendo un umbral diario irreductible pero suficientemente amplio para considerar a un trabajador como trabajador fronterizo**→ Este podría ser el caso de los trabajadores que ejercen ocasionalmente actividades fuera de la zona fronteriza (caso franco-luxemburgués) o que no regresan todos los días a su domicilio (caso franco-alemán, caso hispano-portugués). Esta solución permitiría resolver algunas dificultades vinculadas al teletrabajo.

Bastaría con un canje de notas entre los Ministerios de Asuntos Exteriores de ambos países.

2. TRÁMITES ADMINISTRATIVOS PARA LA ADQUISICIÓN DEL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL

Tal y como se ha descrito anteriormente, el estatus de trabajador fronterizo requiere el cumplimiento de varios criterios. Las diferencias de interpretación y aplicación de estos criterios han sido objeto de recomendaciones destinadas a simplificar y ampliar la adquisición de este estatus en la frontera franco-española. Dicho esto, el reconocimiento de este estatus sigue siendo responsabilidad de las autoridades fiscales competentes, que solo lo conceden tras completar **un procedimiento administrativo específico**. Como consecuencia de un sistema bilateral inacabado descrito anteriormente, los procedimientos difieren de un territorio a otro y, aunque existe algo de cooperación administrativa entre las autoridades fiscales competentes de uno y otro lado de la frontera, (2.1.) esta no es suficiente y no se avanza todo lo que se podría. La principal recomendación es simplificar los procedimientos administrativos y mejorar la cooperación administrativa en este ámbito (2.2.).

2.1. LA DIVERSIDAD DE LAS FORMALIDADES ADMINISTRATIVAS

No existe un procedimiento administrativo común entre las autoridades fiscales competentes de los territorios estudiados. Cada una de ellas aplica textos diferentes y el trabajador fronterizo realiza trámites distintos según resida en Navarra (A), Guipúzcoa (B) o Francia (C).

A. Requisitos administrativos para ser considerado trabajador fronterizo en Navarra

Los requisitos y documentos necesarios para el reconocimiento del estatus de trabajador fronterizo se encuentran detallados en el artículo 2 de la Orden Foral de 29 de abril de 2011, del siguiente tenor:

La Hacienda Tributaria Navarra reconocerá la condición de trabajador fronterizo, previa solicitud en el modelo aprobado en esta Orden Foral, cuando se acredite la concurrencia de los requisitos establecidos en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa para evitar la doble imposición, en el acuerdo complementario y en los canjes de notas indicados en el artículo anterior, para lo que se acompañará la siguiente documentación:

a) Certificación expedida por la autoridad competente francesa en la que conste el lugar de residencia habitual en Francia.

b) Certificación expedida por la autoridad fiscal competente francesa, en la que conste la residencia fiscal en Francia en el sentido definido en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa para evitar la doble imposición.

c) Certificación expedida por la persona o entidad para quien se preste el trabajo por cuenta ajena en Navarra, en la que conste el domicilio del centro de trabajo en el que el trabajador preste o vaya a prestar sus servicios.

Además, por lo que respecta a la acreditación de la condición de trabajador fronterizo, el artículo 6 establece que “*el trabajador fronterizo habrá de acreditar ante el empleador el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo, así como sus renovaciones, mediante la resolución que le haya sido notificada o mediante el certificado emitido por la Hacienda Tributaria Navarra [...]*”.

Todo ello se efectuará a través de una solicitud de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo por medio del formulario 047 de la Hacienda de Navarra.

Según la Orden Foral de 29 de abril de 2011, a la vista de la documentación presentada que se ha comentado en el apartado anterior, la Administración tributaria dictará resolución indicando si el trabajador tiene o no la condición de trabajador fronterizo. Transcurridos tres meses desde la solicitud sin que se haya notificado la resolución al trabajador y al empleador, se entenderá que no ha sido reconocida tal condición de trabajador fronterizo.

En el caso de que sí se reconozca, el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre del año en curso, o del año siguiente a la presentación de la solicitud si esta se presentó con posterioridad al 1 de octubre, siempre que se mantengan los requisitos acreditados. En el caso de que el trabajador desee que se le renueve la condición de trabajador fronterizo, deberá justificar para cada año natural el mantenimiento de los requisitos mediante la presentación de la solicitud y de los documentos referidos.

La solicitud de renovación deberá presentarse en el mes de octubre del año anterior al que se refiera la renovación. Transcurridos dos meses desde la fecha de presentación de la solicitud de renovación sin que se haya notificado la resolución al trabajador y al empleador, se podrá entender renovado por un año el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo, en tanto no se les notifique, en su caso, la resolución denegando la renovación.

El trabajador deberá comunicar a la Hacienda Tributaria de Navarra y al empleador, así como, en su caso, solicitar de nuevo, el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo, siempre que se produzca alguna variación en el municipio de su residencia habitual, en la residencia fiscal o en la prestación del trabajo por cuenta ajena, tanto por cambio de centro de trabajo como por cambio de empleador.

A estos efectos, el trabajador fronterizo habrá de acreditar ante el empleador el reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo, así como sus renovaciones, mediante la resolución que le haya sido notificada o mediante el certificado emitido por la Hacienda Tributaria Navarra. Este último podrá solicitarse de forma oral o escrita, o bien por medios electrónicos.

Tabla 2: tabla resumen de los trámites administrativos requeridos en Navarra para ser considerado trabajador fronterizo.

MARCO JURÍDICO	REQUISITOS FORMALES PARA EL RECONOCIMIENTO DEL TRABAJADOR FRONTERIZO		
	Autoridades competentes	Solicitud de reconocimiento del estatus	Decisión de las autoridades competentes
<p>Convenio 1995 y sus textos complementarios 1973, 1961</p> <p>Orden Foral 29.04.2011: Actividad en España, residencia en Francia, dos municipios en la lista de municipios del Anexo II OF, un regreso normalmente diario al lugar de residencia</p>	<p>Hacienda tributaria de Navarra https://www.hacienda.navarra.es</p> <p>En su caso, Centro de finanzas públicas, Biarritz</p>	<p>Formulario 047 (Se aportará la siguiente documentación: -certificación expedida por la autoridad competente francesa en la que conste el lugar de residencia habitual en Francia; -certificación expedida por la autoridad fiscal competente francesa, en la que conste la residencia fiscal en Francia en el sentido definido en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa para evitar la doble imposición; -certificación expedida por la persona o entidad para quien se realice el trabajo por cuenta ajena en Navarra, en la que conste el domicilio del centro de trabajo en el que el trabajador preste o vaya a prestar sus servicios.)</p> <p>Formulario 5166 (Se aportará la siguiente documentación: -solicitud del trabajador donde se declare que trabaja en España, declaración de residencia en Francia, el regreso diario; -certificado del empleador, -certificado de la Administración fiscal francesa donde esté domiciliado el trabajador.)</p>	<p>Reconocimiento del estatus por la Hacienda Tributaria de Navarra en un plazo de 3 meses. Sin notificación no habrá reconocimiento.</p> <p>En caso de reconocimiento, este tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre del año en curso o del año siguiente a la presentación de la solicitud si esta se presentó con posterioridad al 1 de octubre.</p> <p>Renovación, cada año, con acreditación (mismos documentos y solicitud de renovación en octubre del año anterior al que se refiera la renovación), plazo de 2 meses.</p> <p>Cada cambio debe ser comunicado a la Hacienda Tributaria de Navarra y al empleador.</p>

B. Requisitos administrativos para ser considerado trabajador fronterizo en Guipúzcoa

Según el artículo 3 del Decreto Foral 90/1996, están obligados a inscribirse en el mencionado Registro de Trabajadores Fronterizos con presentación del modelo 002³⁴, aquellas personas que, reuniendo los requisitos determinantes de la condición de trabajador fronterizo, deseen hacer valer dicha condición ante el Departamento de Hacienda y Finanzas para la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 del Convenio entre España y Francia.

³⁴ Anexos 6 y 6 BIS; Orden Foral 65/2023, de 8 de febrero, por la que se aprueba el modelo 002 de solicitud de alta, modificación y baja en el Registro de Trabajadores Fronterizos y se establece el lugar y plazo para su presentación: <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/0/OF+65-2023+%2829.pdf/78211fae-2ad7-0e14-733c-ab15838de79a?t=1677136787215>

Para registrarse, el trabajador fronterizo deberá adjuntar “la siguiente documentación: a) Certificación, expedida por la autoridad competente francesa, en la que conste el lugar de residencia habitual en Francia. b) Certificación, expedida por la autoridad competente francesa, en la que conste la sujeción a tributación en Francia de los rendimientos del trabajo obtenidos en Guipúzcoa. c) Certificación, expedida por la persona o entidad para quien se preste el trabajo por cuenta ajena en Guipúzcoa, en la que conste su nombre y apellidos o razón social, número de DNI o CIF, domicilio fiscal y los rendimientos brutos satisfechos al trabajador fronterizo con carácter semanal o mensual, incluidas las retribuciones en especie, así como las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social”.

Una vez presentada la solicitud de alta en el Registro, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos procederá, previa comprobación de que se cumplen los requisitos para ello, a practicar en el mismo la inscripción correspondiente. Una vez justificada la cualidad de trabajador fronterizo, los sueldos, salarios y remuneraciones percibidos en un Estado, únicamente estarán sometidos a imposición en el Estado contratante del que sean residentes. Es decir, no estarán sujetos a gravamen en el país donde se obtengan dichos emolumentos y, en consecuencia, no podrán ser objeto de retención en origen.

El alta en el mencionado Registro de Trabajadores Fronterizos producirá los siguientes efectos³⁵: a) Los rendimientos del trabajo obtenidos en Guipúzcoa por el trabajador fronterizo no estarán sujetos a tributación. b) La persona o entidad que satisfaga al trabajador fronterizo los citados rendimientos del trabajo no deberá practicar ninguna retención ni ningún ingreso a cuenta sobre los mismos.

La Diputación Foral de Guipúzcoa, y en concreto el Servicio de Gestión de Impuestos Directos, una vez verificada el alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos, expide a favor del solicitante una certificación de esta que servirá para acreditar frente a terceros su condición de trabajador fronterizo a los efectos oportunos, produciendo dicha alta sus efectos a partir de la fecha de inicio de la validez del permiso de residencia habitual en Francia³⁶.

Este Registro de Trabajadores Fronterizos ha sido creado en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, sin embargo, no existe este ni en Álava ni en Vizcaya, de ahí que, en su defecto y en defecto de la certificación emitida para acreditar la condición de trabajador fronterizo, la misma pueda acreditarse por cualquier medio de prueba. Así lo establece el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su sentencia de 15 de diciembre de 2004 (rec. núm. 2269/2003). En la misma línea, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de enero de 2005 (rec. núm. 2271/2003), así como la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya (Resolución de 18 de febrero de 2010), que a su vez se basa en la STSJPV de 26 de febrero de 2001. Se puede igualmente afirmar que la cuestión no se plantea en las mismas condiciones, ya que las dos provincias mencionadas se encuentran a más de los 20 km previstos en el Convenio fiscal bilateral de 1995.

³⁵ Artículo 3 del DF 90/1996.

³⁶ Artículo 3 del DF 90/1996.

Tabla 3: tabla resumen de los trámites administrativos requeridos en Guipúzcoa para ser considerado trabajador fronterizo.

MARCO JURÍDICO	FORMALIDADES DE RECONOCIMIENTO DEL TRABAJADOR FRONTERIZO		
	Autoridades competentes	Solicitud de reconocimiento del estatus	Decisión de las autoridades competentes
<p>Convenio 1995 y sus textos complementarios 1973, 1961</p> <p>Decreto Foral 90/1996 du 10.12.1996: residencia en Francia, ingresos en Guipúzcoa, regreso habitual/diario a Francia.</p>	<p>Cualquiera de las Oficinas de Ciudadanía del Departamento de Hacienda y Finanzas (San Sebastián, Azpeitia, Bergara, Éibar, Irún); también de manera telemática (Tolosa).</p> <p>En su caso, Centro de Finanzas Públicas, Biarritz</p>	<p>Modelo 002: Registro de trabajadores fronterizos (solicitud de alta, con la siguiente documentación: -certificación, expedida por la autoridad competente francesa, del lugar habitual de residencia en Francia; -certificación, expedida por la autoridad competente francesa, de la sujeción a tributación en Francia de los rendimientos del trabajo obtenidos en Guipúzcoa; -certificación, por la persona o entidad para quien se realice el trabajo por cuenta ajena en Guipúzcoa, en la que conste su nombre y apellidos, NIF, domicilio fiscal, rendimientos brutos satisfechos al trabajador fronterizo con carácter semanal o mensual, incluidas las retribuciones en especie, y las cotizaciones efectuadas a la seguridad social). El alta en el Registro de los trabajadores fronterizos producirá sus efectos a partir de la fecha de inicio de la validez del permiso de residencia habitual en Francia. La solicitud de alta podrá presentarse en cualquier momento.</p> <p>Formulario 5166 (Se aportará la siguiente documentación: -solicitud del trabajador que incluya la declaración de trabajo en España, la declaración de residencia en Francia, el regreso diario, -certificado del empleador, -certificado de la administración fiscal francesa del lugar de residencia del trabajador.)</p>	<p>El servicio de gestión de impuestos directos procederá, previa comprobación de que se cumplen los requisitos para ello, a practicar en el mismo la inscripción correspondiente.</p> <p>Expedirá una certificación de la inscripción que servirá para acreditar frente a terceros su condición de trabajador fronterizo a los efectos oportunos.</p> <p>El alta en el Registro de trabajadores fronterizos producirá sus efectos a partir de la fecha de inicio de la validez del permiso de residencia habitual en Francia.</p>

C. Requisitos administrativos para ser considerado trabajador fronterizo en Francia

En el lado francés de la frontera, los trámites administrativos no son totalmente similares, pero siguen la misma lógica que los establecidos en el lado español. En aplicación del punto 12 del Protocolo, se decidió, en un canje de notas de 19 de febrero de 1998³⁷, que los trabajadores fronterizos que residan en Francia y trabajen en España deben cumplimentar y presentar el formulario 5166³⁸ para poder beneficiarse de la aplicación del Convenio Fiscal.

El formulario consta de tres secciones:

³⁷ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2961-PGP.html/identifiant=BOI-ANX-000319-20150805>

³⁸ Anexo 7

- *Sección 1ª: en esta misma solicitud, el trabajador fronterizo cumplimenta un documento en el que, por un lado, solicita un certificado de exención que establezca que la remuneración pagada por el empleador español no está sujeta al impuesto español y, por otro lado, declara que trabaja en España e indica su lugar de residencia.*
- *Sección 2ª: el empleador cumplimenta un certificado en el que da fe de la exactitud de la declaración del trabajador (sección 1ª) e indica la remuneración percibida por el trabajador fronterizo.*
- *3ª sección: la Administración fiscal francesa cumplimenta un certificado que acredita el lugar de residencia y la condición de trabajador fronterizo en el sentido del artículo 12 del Protocolo del Convenio Fiscal Franco-Español.*

En la práctica, el trabajador fronterizo cumplimenta la primera parte o sección del formulario. Envía el formulario completo a su empresario, que será quien cumplimente la segunda parte. Por último, el trabajador presenta todo el formulario a las autoridades fiscales francesas para obtener el certificado de exención fiscal, es decir, la tercera parte. Las autoridades fiscales conservan una copia del formulario y devuelven una segunda copia al trabajador, que la entrega a su empresario español. En cuanto el empresario disponga del certificado de exención, deberá abstenerse de retener el impuesto español durante los períodos de pago indicados en el certificado.

El certificado se expide con validez de un año, salvo que se produzca un cambio de empleador, en cuyo caso deberá renovarse la solicitud.

Tabla 4: tabla recapitulativa de los trámites administrativos requeridos en los Pirineos Atlánticos para ser considerado trabajador fronterizo con vistas a la exención fiscal.

MARCO JURÍDICO	FORMALIDADES DE RECONOCIMIENTO DEL TRABAJADOR FRONTERIZO		
	Autoridades competentes	Solicitud de reconocimiento del estatus	Decisión de las autoridades competentes
Convenio de 1995 y sus textos complementarios 1973, 1961 Canje de notas de 19.02.1998	Centro de finanzas públicas de Biarritz En su caso, servicios fiscales de Navarra o de Guipúzcoa	Formulario 5166 (Sección 1, cumplimentada por el trabajador que certifique la exoneración de imposición de los ingresos en España, el trabajo en España y la residencia en Francia; sección 2, cumplimentada por el empleador certificando el empleo en España y el importe de las retribuciones; sección 3, cumplimentada por las autoridades fiscales francesas certificando el lugar de residencia y la condición de trabajador fronterizo)	Decisión tomada por la Administración fiscal francesa. Certificado válido por un año. Solicitud de renovación todos los años o si se da un cambio en la situación.

D. Tabla recapitulativa de los trámites administrativos para ser considerado trabajador fronterizo

Tabla 5: trámites administrativos relacionados con el estatus de trabajador fronterizo

Trámite Territorio	Adquisición					Renovación
	Autoridades competentes	Formato	Documentos que hay que aportar			
			Por el trabajador	Por el empleador	Por los servicios fiscales	
En Navarra	Hacienda Tributaria de Navarra	Decisión de acreditación	Certificado de lugar de residencia habitual en Francia establecido por la autoridad competente	Certificado de empleo en Navarra	Certificado de residencia fiscal en Francia	Anual, durante el mes de octubre del año anterior
En Guipúzcoa	Una de las Oficinas de Ciudadanía del Departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa	Inscripción en el registro y emisión de un certificado de acreditación	Certificado de lugar de residencia habitual en Francia establecido por la autoridad competente	Certificado de empleo y declaración de ingresos	Certificado de ingresos de fuente Guipúzcoa gravados en Francia	Nuevos trámites solo si las circunstancias cambian, en cuyo caso la modificación debe realizarse en el plazo de un mes
En Francia	Centro de Finanzas Públicas (Biarritz)	Certificado de exención	Declaración por parte del trabajador del lugar de trabajo y de residencia	Certificado que acredita la declaración del trabajador y declaración de ingresos	Certificado fiscal que acredita la condición de trabajador transfronterizo	Certificado de duración anual, renovación en caso de cambio de empleador

Este cuadro pone de manifiesto las diferencias entre los tres territorios, tanto en lo relativo a los trámites necesarios para obtener el estatus de trabajador fronterizo como a los trámites de renovación de dicho estatus, lo que puede plantear una serie de dificultades. Por ejemplo, el cuadro muestra que los servicios fiscales de Navarra y Guipúzcoa no exigen los mismos documentos que requieren los servicios fiscales franceses. Para Navarra, el trabajador transfronterizo debe obtener un certificado de residencia fiscal en Francia, mientras que para Guipúzcoa debe obtener de los mismos servicios fiscales una certificación de ingresos de fuente guipuzcoana gravados en Francia.

Del mismo modo, por lo que respecta a los trámites que deben realizarse para obtener la renovación del estatus, es evidente que los trámites cuyo cumplimiento se exige anualmente generan una carga administrativa importante para el trabajador, para su empleador y para la Administración fiscal, siempre que la situación del trabajador fronterizo no haya cambiado.

2.2. RECOMENDACIONES RELATIVAS A LOS TRÁMITES ADMINISTRATIVOS NECESARIOS PARA LA ADQUISICIÓN Y LA RENOVACIÓN DEL ESTATUS DE TRABAJADOR TRANSFRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL

Sobre la base de lo ya constatado, se recomienda un conjunto de medidas:

<p>Recomendación 3</p>	<p>Armonizar los trámites administrativos para acreditar el estatus de trabajador fronterizo.</p> <p>→ El punto 4º del artículo 12 del Protocolo de la Convención de 1995 prevé esta posibilidad: «Las <i>autoridades competentes de los Estados contratantes</i> determinarán, cuando sea necesario, la forma en que se aplicarán las disposiciones precedentes y acordarán de manera especial, si fuera necesario, el documento acreditativo con carácter de <i>carta fronteriza</i>, para los fines de estas disposiciones». Actualmente, no se ha llevado a cabo nada al respecto, ni existe el documento acreditativo del carácter fronterizo, lo que genera inseguridad jurídica y situaciones de gravamen no acordes con el espíritu del Convenio de doble imposición respecto a los trabajadores fronterizos.</p> <p>Así pues, es necesaria la armonización de los requisitos de inscripción y la documentación exigida, para facilitar la prueba de condición transfronteriza y obtener el reconocimiento fiscal del estatus de trabajador transfronterizo.</p> <p>● Poner en circulación una tarjeta transfronteriza, un permiso de trabajo fronterizo o un documento equivalente.</p> <p>→ Esta propuesta tendría lugar en el momento de la concesión del estatus de trabajador fronterizo.</p>
-------------------------------	--

La armonización de los trámites administrativos para obtener el estatus de trabajador fronterizo conduce a la concreción del documento de acreditación previsto en el Convenio fiscal.

Este documento sería único, independientemente del territorio fronterizo en el que se solicitara el estatus. Podría adoptar la forma de una tarjeta transfronteriza (similar a un documento de identidad o a un pase transfronterizo), en formato papel o digital. Su expedición por parte de las autoridades administrativas competentes (Haciendas Forales, Centros de Finanzas Públicas) facilitaría la identificación y la regulación de los trabajadores fronterizos, al tiempo que mejoraría la coordinación entre los servicios fiscales y laborales competentes a ambos lados de la frontera.

Si bien la creación de una tarjeta transfronteriza o de un documento equivalente requiere acuerdos interinstitucionales específicos entre los territorios fronterizos e implica una mayor burocracia en su aplicación, podría suponer un avance significativo en la gestión de los trabajadores fronterizos y en la seguridad de su situación particular.

- **Suprimir la obligación de que los trabajadores fronterizos presenten a la empresa un certificado anual de exención.**

→ Aunque el estatus de trabajador fronterizo se haya concedido o reconocido por primera vez, hay que acreditarlo cada año. El procedimiento es, pues, engorroso y repetitivo, y no existe una tramitación simplificada para esta renovación en la frontera franco-española, a diferencia de lo que ocurre en otras fronteras (franco-alemana, franco-suiza).

Eliminar esta formalidad obligatoria simplificaría el proceso para los trabajadores transfronterizos.

Si no se suprime totalmente esta exigencia formal, sí se recomienda al menos una simplificación del procedimiento. Podría preverse que la renovación fuera automática a partir del segundo año si el trabajador fronterizo le presenta al empresario su liquidación fiscal del año anterior elaborada en su Estado de residencia fiscal (caso franco-suizo). También podría preverse que el certificado que acredita el estatus de trabajador fronterizo sea válido durante un periodo predefinido (3 años en el caso franco-alemán), salvo que cambie la situación.

Recomendación 4	<p>Crear un registro común de trabajadores transfronterizos.</p> <p>→ El mantenimiento de un registro común de trabajadores fronterizos facilitaría en gran medida tanto la concesión de una tarjeta transfronteriza o de un permiso de trabajo fronterizo como la simplificación de los procedimientos de renovación de este estatus. La definición de <i>trabajador fronterizo</i>, establecida según lo recomendado anteriormente sobre la base de criterios claros y más amplios que los de la definición actual, debería facilitar su aplicación práctica. Las autoridades administrativas y los organismos públicos responsables de los datos relativos al trabajo (por ejemplo, France Travail, Haciendas Forales, etc.) podrían así crear, sobre la base de criterios idénticos, una inscripción "transfronteriza" en sus propios registros o un nuevo registro específico para los trabajadores transfronterizos.</p> <p>Además de realizar un seguimiento más eficaz de la mano de obra en la región transfronteriza, este registro facilitaría los intercambios de información en materia fiscal y laboral, mejoraría la coordinación fiscal franco-española (véanse las recomendaciones de la parte 2) y, sencillamente, haría más eficaz el sistema para evitar la doble imposición de los trabajadores transfronterizos en la frontera franco-española.</p>
------------------------	--

3. CONCLUSIONES INTERMEDIAS SOBRE EL ESTATUS DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS FRANCO-ESPAÑOLES

La primera parte de este estudio ha puesto de manifiesto las dificultades existentes para definir la noción de trabajador fronterizo franco-español.

El Convenio Fiscal de 1995 permite evitar la doble imposición de los trabajadores fronterizos que residen y trabajan en un radio de 20 km de la frontera franco-española, mediante diversas referencias al Convenio de 1973, de conformidad con el Acuerdo Especial de 1961, que se aplica a la imposición de los trabajadores fronterizos en la frontera franco-española, esencialmente por deducción y debido a una referencia hecha por el Convenio de 1973, a su vez mencionado por el Protocolo del Convenio de 1995 sobre dobles imposiciones.

La normativa no se presenta exenta de dificultades en su conjunto y la falta de una definición clara, de criterios precisos y de procedimientos específicos no permite poner remedio a la situación.

Los trabajadores que solicitan este estatus se encuentran, de este modo, en una situación de inseguridad jurídica en la que corren el riesgo de tributar doblemente. Algunas personas se ven incluso excluidas de la definición de trabajadores fronterizos aunque ellas mismas tengan la convicción de responder al perfil.

Sin embargo, el régimen fiscal aplicable depende de esta definición (Parte II).

PARTE II. RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS APLICABLE A LA ZONA TRANSFRONTERIZA ENTRE PIRINEOS-ATLÁNTICOS, NAVARRA Y GUIPÚZCOA

Cuando se perciben ingresos en el marco de un trabajo transfronterizo, varios Estados pueden, en virtud de su propia soberanía fiscal, reivindicar el derecho a gravar exclusivamente dichos ingresos, de conformidad con su legislación en la materia. Así, tanto el Estado de residencia del trabajador transfronterizo como el Estado en el que este ejerce su actividad laboral o profesional pueden aspirar a gravar sus ingresos. En la práctica, esto significa que, en función de la normativa de cada país y de los acuerdos firmados entre Estados, el trabajador fronterizo puede **tributar por sus ingresos en ambos países** o solo en uno de ellos.

Si se produjera una imposición en los dos Estados, el trabajador fronterizo se encontraría en una situación discriminatoria con respecto a cualquier otro trabajador que residiera y trabajara en el mismo Estado. Para evitar que estos ingresos transfronterizos se graven dos veces (doble imposición), la gran mayoría de los países europeos han firmado **convenios fiscales bilaterales**.

El **Convenio fiscal de 10 de octubre de 1995 aplicable entre Francia y España** afecta a las personas que se consideran residentes de uno de los dos Estados contratantes o de ambos. Según el artículo 4 §1, se considera residente de un Estado contratante a toda persona física que esté sujeta a imposición en ese Estado en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. En este punto, el artículo 4 §2 establece criterios subsidiarios para resolver los casos de doble residencia si la obligación tributaria no es suficiente. Estos criterios son los siguientes: el lugar del domicilio residencial permanente (por ejemplo, el lugar de residencia del cónyuge o de los hijos); el Estado en que se encuentre el centro de los intereses vitales de la persona en cuestión (intereses tanto profesionales como privados); el Estado en el que la persona reside habitualmente (noción de 183 días de presencia física en el territorio durante un ejercicio fiscal); en su defecto, el Estado de su nacionalidad.

El sistema del Convenio fiscal prevé que los trabajadores que acrediten ser trabajadores fronterizos tributen en su **país de residencia**. Para poder beneficiarse de este régimen, el trabajador debe:

- residir en la zona fronteriza francesa o española (en un municipio situado en un radio de 20 kilómetros desde la frontera)
- y
- trabajar en la zona fronteriza española o francesa (en un municipio situado en un radio de 20 kilómetros desde la frontera).

Desde el momento en que se considera que alguien es trabajador fronterizo, la imposición en Francia o en España dependerá de su **residencia fiscal** (1). Así pues, el Convenio Fiscal de 10 de octubre de 1995 contiene **principios y normas de imposición** que son específicamente aplicables a este trabajador fronterizo (2). Ahora bien, el estudio de una serie de **situaciones fiscales concretas** revela dificultades que no pueden resolverse fácilmente según la legislación actual (3). En general, el **sistema fiscal** que podemos observar en el contexto transfronterizo franco-español, incluso desde el punto de vista de los servicios fiscales, es, en gran medida, mejorable (4).

1. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL TRABAJADOR FRONTERIZO

Los Estados, en el ejercicio de su soberanía fiscal, tienen la facultad de establecer impuestos basados en diversos criterios de conexión. Los dos principales criterios generalmente utilizados son la residencia (nexo personal o subjetivo) y la territorialidad (nexo objetivo). En consecuencia, en el primer caso, se gravará toda la riqueza y rendimientos obtenidos por el sujeto sin importar dónde se hayan obtenido, mientras que, en el segundo caso, la sujeción a gravamen se limitará únicamente a la riqueza generada dentro del territorio de un Estado concreto. Por tanto, es necesario determinar cuándo una persona es residente en el territorio de un determinado Estado, para, en tal caso, sujetar a gravamen el conjunto de su renta mundial.

1.1. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL EN LOS TERRITORIOS OBJETO DE ESTUDIO

A. Determinación de la residencia fiscal en Navarra

De lo establecido en este precepto se deriva que un determinado contribuyente deberá cumplir con las obligaciones derivadas de este impuesto ante la Administración tributaria correspondiente al lugar donde esté situada su residencia habitual en cada ejercicio. En relación con la determinación de la residencia habitual³⁹, el artículo 8 del Convenio Económico entre Navarra y el Estado establece el domicilio fiscal. El Convenio dispone que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro de acuerdo con los siguientes criterios de aplicación sucesiva:

³⁹ La residencia habitual en Navarra tiene como presupuesto la residencia en España. Dicho de otro modo, el poder tributario de Navarra se encuentra limitado por la extensión territorial de los impuestos de régimen común.

- Criterio de residencia efectiva: permanencia en territorio navarro un mayor número de días en el periodo impositivo.

Esto es, cuando permanezca en la Comunidad Foral de Navarra más de 183 días al año, considerando que el período impositivo coincide con el año natural (siendo el devengo el 31 de diciembre). Para ello, se computarán las ausencias temporales⁴⁰.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual (presunción *iuris tantum*). En la práctica se viene considerando que las declaraciones de los obligados tributarios gozan de presunción de veracidad, de donde cabe deducir que la Administración que pretenda discutir la residencia declarada deberá aportar algún elemento que permita dudar del correcto cumplimiento de su obligación por parte del obligado tributario⁴¹. Se ha de tener en cuenta, por tanto, que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en derecho⁴². En los casos relativos al domicilio de personas físicas sobre los que ha recaído resolución de la Junta Arbitral de Navarra (JAN), se puede diferenciar entre:

- Indicios de alto valor. Son normalmente determinantes en el acuerdo de la JAN, tales como: testimonio de vecinos, empleados, administradores; consumos de agua, luz, teléfono; adscripción a un centro de salud; presencia de empleados domésticos; otros elementos externos del inmueble (buzón, timbre, rótulos).
- Indicios de mediano valor. Se usan como complemento de los anteriores. Estos serían: el domicilio consignado en documentos (DNI, cuentas bancarias, seguridad social); lugar donde se usan las tarjetas de crédito, correo postal, actividad social (clubes o casinos, inscripción a un gimnasio o suscripción a prensa local); actividad laboral o profesional desarrollada; ubicación de inmuebles; o ubicación de sucursales de cuentas bancarias.
- E indicios de poco valor, que no determinan la residencia habitual, tales como: estancia en residencia de ancianos, lugar donde residen los familiares; lugar de matriculación de los vehículos; empadronamiento; vecindad civil; declaración del obligado tributario; o declaraciones de detectives privados.

⁴⁰ Resolución Junta Arbitral de Navarra (JAN) de 2 de octubre de 2007, conflicto 2/2004.

⁴¹ A estos efectos, la Junta Arbitral de Navarra ha entendido que “El cómputo de permanencia de las ausencias temporales, al que hace referencia el artículo 7.2. del Convenio Económico, viene a sumar al elemento objetivo de permanencia propiamente dicha en uno u otro territorio, un elemento subjetivo o intencional, de forma tal que quien es residente en un determinado lugar no deja de serlo por el hecho de no permanecer en el mismo la mayor parte del año, si sus ausencias temporales no conllevan una modificación del centro de sus relaciones vitales”. Vid. Resoluciones JAN 25/2009; 30/2010; 39/2011; 45/2012.

⁴² La valoración de la prueba se hace conforme a las normas de la LEC. Los criterios probatorios son, en principio, no taxativos.

De esta manera, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado⁴³.

- Criterio del centro de intereses económicos: cuando no sea posible determinar la residencia por el criterio anterior, se considerará que una persona física tiene su residencia habitual en territorio navarro si es en este territorio donde se sitúa su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde se obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF⁴⁴.
- Cuando no se pueda determinar la residencia con los criterios anteriores, se considerará que los contribuyentes tienen su residencia habitual en territorio navarro cuando sea este el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

En consecuencia, el contribuyente deberá ser considerado residente habitual en aquel territorio en el que haya permanecido un mayor número de días del período impositivo, teniendo en cuenta que, a efectos de determinar este período de permanencia, se computarán las ausencias temporales. Aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto. Solo si por aplicación del criterio de permanencia no es posible determinar la residencia deberá acudir al de ubicación del principal centro de intereses.

Finalmente, si tampoco a través de este segundo criterio es posible fijar la residencia del contribuyente, este deberá presentar su declaración del impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada a efectos del IRPF⁴⁵. Por lo tanto, si de acuerdo con los anteriores criterios el contribuyente tuviese en el ejercicio la condición de residente habitual en la Comunidad Foral de Navarra, la exacción del IRPF de esos ejercicios correspondería a la Hacienda Foral⁴⁶. En caso contrario, esto es si su residencia habitual se localiza en territorio común, la exacción del IRPF de ese ejercicio correspondería a la Hacienda estatal, debiendo el contribuyente cumplir con sus obligaciones derivadas de este impuesto ante la Agencia Estatal de Administración tributaria.

⁴³ Agencia Tributaria. Consulta n.º 390/2020, 17/03/2021.

⁴⁴ En cuanto al “centro principal de intereses”, se ha planteado si la base imponible se refiere a la declarada o a la base normativa, esto es, la que conforme a la normativa del IRPF que resulte de aplicación, debería haberse aplicado. A este respecto, la JAN (2/2004) estableció que “A juicio de esta Junta Arbitral, los principios de seguridad jurídica y de respeto a la legalidad obligan a interpretar que la “base imponible” se refiere a la base imponible normativa y no la declarada”.

⁴⁵ A estos efectos, el artículo 43.2 del Convenio señala que no producen efecto los cambios de residencia que tengan por objeto lograr una menor tributación efectiva.

⁴⁶ A este respecto, es necesario resaltar que el hecho de que una persona sea considerada residente a efectos fiscales en Navarra solo determina, en principio, que la Comunidad Foral es competente para la exacción del impuesto, pero no necesariamente que se aplique la normativa foral navarra. Y es que podría darse el caso de que la normativa aplicable sea la vigente en territorio común. Para determinar dicha normativa aplicable, será necesario atender a las normas propias de cada tributo concreto y no a las normas del Convenio Económico.

B. Determinación de la residencia fiscal en Guipúzcoa

En relación con la determinación de la residencia habitual, el artículo 3 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, establece lo que se debe considerar como residencia habitual. De este precepto se desprende que para que una persona tenga su residencia fiscal en Guipúzcoa es necesario que o bien pase en Guipúzcoa más días que en el resto de los territorios vascos durante el ejercicio fiscal, o bien que el centro principal de sus intereses económicos (excluidos los rendimientos financieros) esté situado en Guipúzcoa, o, en su defecto, que sea el último lugar declarado como residencia fiscal. Se aplican criterios específicos si la persona reside en España menos de 183 días al año o si su cónyuge, en caso de que no haya separación, y sus hijos residen en Guipúzcoa (presunción de residencia).

C. Determinación de la residencia fiscal en Pirineos-Atlánticos

En Francia, para entrar en el ámbito de aplicación del impuesto sobre la renta, es decir, para ser considerado residente fiscal en Francia, primero se deben cumplir ciertos criterios en referencia a la existencia de un domicilio fiscal en ese país o únicamente en razón de los ingresos de fuente francesa para las personas cuyo domicilio fiscal se encuentra fuera de Francia (artículo 4 A del Código General de Impuestos (CGI)).

En virtud del artículo 4 B del CGI, “se consideran como personas que tienen su domicilio fiscal en Francia en el sentido del artículo 4 A: a). Las personas que tienen en Francia su hogar o el lugar de su estancia principal; b). Aquellas que ejercen en Francia una actividad profesional, ya sea asalariada o no, salvo que justifiquen que dicha actividad se ejerce de manera accesoria; c). Aquellas que tienen en Francia el centro de sus intereses económicos”. Además, según el artículo 4 B del CGI, el domicilio fiscal se define según tres criterios alternativos: un criterio de orden personal (el hogar en Francia), un segundo de orden profesional (la actividad profesional en Francia) y un último de orden económico (el centro de los intereses económicos en Francia). Para ser considerado fiscalmente domiciliado en Francia, basta con cumplir uno solo de los tres criterios.

En cuanto al criterio personal, el hogar se entiende generalmente como el lugar de residencia habitual, siempre que tenga un carácter permanente. Así, se considera hogar fiscal la residencia donde normalmente vive la familia y donde esta se reúne, incluso si el contribuyente, debido a su trabajo, debe residir temporalmente o durante la mayor parte del año en otro lugar (CE, 23 de abril de 1958, n.º 37792). Por lo que respecta a la condición de estancia principal, esta se considera cumplida cuando los contribuyentes permanecen en el territorio francés durante más de seis meses en el año de referencia y están personalmente presentes.

En cuanto al criterio de la actividad laboral o profesional, el domicilio fiscal se evalúa, para los trabajadores asalariados, en función del lugar donde se ejerce efectivamente y de manera regular dicha actividad, mientras que para los trabajadores autónomos se evalúa

en función de un punto de referencia estable, como un establecimiento permanente o una explotación, siempre que la mayor parte de los beneficios estén vinculados a él (BOI-IR-CHAMP-10, n.º 190). Además, para caracterizar el domicilio fiscal, la actividad laboral o profesional debe ejercerse a título principal, entendida como aquella a la que el contribuyente dedica más tiempo y esfuerzo, incluso si no representa la mayor parte de sus ingresos (BOI-IR-CHAMP-10, n.º 220).

El criterio de orden económico permite vincular el domicilio fiscal en Francia a las personas cuyo centro de intereses económicos se encuentra en territorio francés. Aplicando un conjunto de indicios, la jurisprudencia ha concluido que debe considerarse como característico de la existencia de un centro de interés en territorio francés el caso de un contribuyente que ha adquirido un apartamento en Francia para su uso personal y otro para el uso de su hijo, que dispone de cuentas bancarias con fondos, que ha realizado inversiones en distintos negocios, incluso si ha mantenido una residencia y una oficina de negocios en El Cairo (CE 25 de enero de 1978, n.º 95424).

En resumen, en virtud del criterio de la actividad económica o del centro de interés económico, algunas personas pueden estar fiscalmente domiciliadas en Francia, es decir, sujetas al impuesto sobre la renta, siempre que perciban ingresos de fuente francesa.

D. Comparativa en cuanto a la determinación de la residencia fiscal en los tres territorios

Tabla 6: comparativa de la residencia fiscal

Criterios Provincias	Criterio personal	Criterio laboral/profesional	Criterio económico	Otros criterios
Navarra	Residencia habitual		Centro de intereses económicos	(i) Última residencia declarada (ii) Lugar de residencia del cónyuge e hijos menores
Guipúzcoa			Centro de intereses económicos	(i) Última residencia declarada (ii) Lugar de residencia del cónyuge e hijos menores
Pirineos-Atlánticos		Lugar de ejercicio efectivo y regular de la actividad laboral o establecimiento estable para la actividad profesional autónoma Centro de intereses económicos	Centro de intereses económicos	

1.2. CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINAR LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN LOS TERRITORIOS OBJETO DE ESTUDIO

Las distintas normas establecidas anteriormente para determinar la residencia fiscal en los territorios objeto de este estudio deben evaluarse de conformidad con el Convenio Fiscal franco-español destinado a evitar la doble imposición de las rentas de determinadas personas, en particular de los trabajadores fronterizos. Dicho de otra forma, de acuerdo con los principios de jerarquía normativa, el Convenio Fiscal de Madrid prevalece sobre las normas de derecho interno. **Así, la noción de residencia establecida en los convenios prevalece sobre la noción de domicilio fiscal prevista en el derecho interno.** En consecuencia, si una persona es considerada residente fiscal en España según el Convenio Fiscal de Madrid, no puede ser considerada fiscalmente domiciliada en Francia debido a los ingresos de fuente francesa. Lo contrario también se aplica.

A efectos de los convenios para evitar la doble imposición, el término *trabajador fronterizo* engloba, por tanto, a los trabajadores domiciliados en la zona fronteriza de uno de los Estados, a la que regresan todos los días o al menos una vez por semana, y autorizados a trabajar por cuenta ajena en la zona fronteriza del otro Estado. **La residencia fiscal se determinará entonces por el lugar de residencia habitual/residencia personal y familiar**, y no por el lugar donde el trabajador percibe los ingresos vinculados a su actividad laboral o profesional.

En la frontera franco-española, los trabajadores fronterizos solo tributan **en el Estado de residencia**, siempre que tanto el lugar de trabajo como el de residencia estén situados en la zona fronteriza, es decir, en un radio de 20 kilómetros alrededor de la frontera, tal como estipula el convenio fiscal firmado entre Francia y España. Por tanto, un trabajador solo puede obtener el estatus de fronterizo si tanto su lugar de trabajo como su lugar de residencia se encuentran dentro de esta zona.

Siempre y cuando el trabajador pueda demostrar que es un *trabajador fronterizo* presentando un documento que lo certifique, tal como prevé el convenio fiscal franco-español (véase más arriba), su residencia fiscal se fija en el Estado al que regresa diariamente o al menos una vez por semana (residencia habitual/residencia personal y familiar).

2. LOS PRINCIPIOS DEL CONVENIO FISCAL FRANCO-ESPAÑOL APLICABLES A LA SITUACIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS

Como se precisó anteriormente en el marco jurídico, para evitar las situaciones de doble imposición del trabajador fronterizo, el Convenio entre Francia y España de 1995 ha transcrito con exactitud el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE dedicado a las rentas del trabajo o derivadas de un empleo por cuenta ajena⁴⁷. En el artículo 15 referente a la renta del trabajo dependiente establece como norma general **la tributación en el Estado de residencia**⁴⁸.

La expresión “sueldos, salarios y otras remuneraciones similares” se interpreta como una referencia a la legislación interna del Estado que está aplicando el convenio. En este sentido, la mayoría de las legislaciones nacionales adoptan un concepto amplio de ingresos derivados del empleo como punto de partida, y a partir de ahí excluyen ciertos rendimientos de la imposición por diversas razones. Un aspecto común en la mayoría de las interpretaciones internas es la presencia de un vínculo entre la remuneración y la actividad realizada. Y es que, en cualquier caso, el artículo 15 abarca únicamente las rentas que surgen o se perciben como resultado de la relación laboral mientras esta perdure (rentas “por razón del empleo”), sin importar si se reciben en forma de dinero o en especie, ni el momento en que el trabajador recibe dicha renta.

Por lo tanto, en principio, a partir de lo establecido en el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, el Estado donde trabaja podría gravar las rentas del trabajador desplazado o fronterizo. Sin embargo, tal y como hemos avanzado, del párrafo 10 de los comentarios al art. 15 se desprende que los Estados pueden establecer una cláusula específica respecto a este tipo de trabajadores y que estas disposiciones acerca de los trabajadores fronterizos tienen un carácter especial. Concretamente, el mencionado párrafo se refiere a ellas como “[...] **normas especiales relativas a la fiscalidad de los ingresos de los trabajadores fronterizos** [...]”.

⁴⁷ No obstante, para completar el régimen de las rentas del trabajo por cuenta ajena, es necesario tener presentes otras disposiciones, las cuales conforman junto al mencionado art. 15 un sistema funcionalmente cerrado. Tales reglas hacen referencia a remuneraciones en calidad de consejero (art. 16), pensiones (art. 18), funciones públicas (art. 19), rendimientos percibidos por estudiantes y personas en prácticas (art. 20), así como a otros rendimientos (art. 21). Usando como referencia el caso español, esto implica que el artículo 15 ha sido redactado en unos términos más estrictos que la noción de renta del trabajo utilizada en el ordenamiento interno. En el caso que nos ocupa, estas reglas especiales podrían proporcionar directrices para analizar la tributación del trabajo fronterizo en casos en los que funcionarios, deportistas u otros profesionales trabajen en un Estado contratante y residan en otro, al que regresan, en principio, una vez por semana, siempre y cuando no se haya establecido un régimen específico para este tipo de trabajadores en los CDI correspondientes.

⁴⁸ No obstante, como excepción, indica que, si el trabajo se realiza en el otro Estado contratante, las retribuciones derivadas del mismo pueden estar sujetas a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, en el apartado 2 se introduce una excepción a esta excepción, estipulando que las rentas solo pueden ser gravadas en el Estado de residencia cuando no haya una conexión suficiente con el otro Estado. Esto ocurre cuando el trabajador no permanece en él más de 183 días, la remuneración es pagada por un empleador no residente en ese Estado y las retribuciones no están vinculadas a un establecimiento permanente que el empleador tenga en ese Estado.

Este carácter especial implica que, aunque el Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios no reconocen un régimen fiscal específico para este tipo de trabajadores, los Estados pueden acordar sus respectivos derechos de imposición basándose en un enfoque diferente al establecido en las disposiciones generales del artículo 15.1 y 2. Solo en ausencia de un régimen especial para los trabajadores fronterizos en los convenios, se aplicaría el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE⁴⁹.

Expuesto lo anterior, el artículo 15 del Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición, dedicado a los trabajadores por cuenta ajena, no establece **ninguna cláusula especial** para los trabajadores fronterizos. Sin embargo, en el Protocolo de este Convenio se incluye la **disposición 12** que se considera parte integrante del Convenio y que está redactada en los siguientes términos:

4. 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.»

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 fuere necesario, el documento acreditativo con carácter de carta fronteriza, para los fines de estas disposiciones.

De ese modo, la disposición citada establece **una regla especial que atribuye al Estado de residencia el gravamen exclusivo del salario del trabajador fronterizo**, impidiendo su imposición en el Estado donde trabaja. Así, las rentas obtenidas por un trabajador fronterizo residente en Zugarramurdi (Navarra) que trabaja en Ainhoa (Francia), por ejemplo, no están sometidas a gravamen en Francia en virtud de esta cláusula. Esto conlleva que el pagador no deba aplicar retención ni gravamen alguno por el impuesto sobre la renta ni del Estado de la fuente, por no poder gravarse⁵⁰. Dicho de otra manera, una vez determinado que un trabajador tiene el estatus de fronterizo, el CDI firmado entre Francia y España atribuye la sujeción plena y exclusiva al Estado de residencia del trabajador que acredite su condición de fronterizo estando exentos dichos rendimientos en el Estado de la fuente⁵¹.

⁴⁹ La DGT, en su Resolución 0430/09, de 3 de marzo de 2009, limitaba la aplicación del régimen de trabajadores fronterizos a aquellos trabajadores de países limítrofes cuyo Estado tuviese firmado con España un convenio para evitar la doble imposición en el que se contuviese una cláusula con referencia expresa a la tributación de los trabajadores fronterizos. Así las cosas, y visto el tenor de la Resolución de la DGT 1508/05, de 19 de julio de 2005, dicho calificativo de *trabajadores fronterizos* no resulta de aplicación a los trabajadores de Marruecos que, pese a ser país limítrofe, no tiene en el CDI firmado cláusula alguna sobre dicha tributación. Puede verse una tabla sobre las distintas opciones elegidas por los Estados miembros en el Anexo 3 del Documento Resumen *Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea*. En la práctica, los Estados siguen diferentes soluciones, que atienden o bien al lugar de trabajo y cotización a la seguridad social o bien a la residencia en una zona fronteriza o cerca de la misma y, en algunos casos, se produce la atribución directa del poder de imposición al Estado de la residencia, sin requisitos.

⁵⁰ Por lo tanto, si se ha aplicado alguna retención sobre dicha renta, la deducción por doble imposición internacional no sería aplicable, ya que se consideraría un impuesto pagado indebidamente en Francia. En esos casos, procederá la solicitud de devolución de las retenciones indebidamente practicadas ante la Administración tributaria francesa. *Vid.* STSJ del País Vasco de 11 de noviembre de 2007, recurso 1185/2006 y 13 de abril de 2011, recurso 984/2008.

⁵¹ La consulta vinculante de la DGT n.º V0306/17 de fecha 6 de febrero de 2017 dispone que “[...] un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su vivienda habitual en el otro Estado contratante al que normalmente retorna cada día, solo podrá someterse a imposición en ese otro Estado.”

Por el contrario, los rendimientos obtenidos en España por los trabajadores fronterizos **no residentes** estarán sometidos a tributación exclusivamente en Francia, mientras que los rendimientos obtenidos en este territorio por los trabajadores fronterizos residentes en España tributarán solo en este país por el IRPF⁵². En aquellos casos en que los trabajadores no reúnan los requisitos para tener la consideración de trabajadores fronterizos, las rentas obtenidas en territorio español estarían sujetas a una tributación por el IRNR al tratarse de no residentes que obtienen rendimientos del trabajo en territorio español, satisfechos por entidades residentes en España [art. 13.1. c) del TRLIRNR]⁵³. En Francia se daría la situación inversa.

De conformidad con el Convenio Fiscal que permite evitar las dobles imposiciones entre Francia y España, **el Estado de imposición dependerá de la residencia habitual del trabajador reconocido como fronterizo.**

Si el trabajador no es reconocido como fronterizo, ya que el lugar de residencia y/o el de trabajo se encuentran **fuera de la zona fronteriza**, los ingresos derivados del trabajo tributarán **en el país donde se obtiene la renta.**

3. APLICACIÓN A SITUACIONES CONCRETAS DE IMPOSICIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA

En primer lugar, se examinará la situación de los trabajadores con estatus de trabajador fronterizo (3.1.); a continuación, la de los trabajadores que no tienen estatus de trabajador fronterizo pero perciben ingresos del Estado del otro lado de la frontera (3.2.). Una tabla comparativa nos permitirá ver claramente las diferencias (3.3.). Estos dos elementos pondrán de manifiesto las disparidades y dificultades a las que se enfrentan los trabajadores fronterizos (3.4.). Sobre esta base, se formularán recomendaciones para mejorar la fiscalidad de los trabajadores fronterizos (3.5.).

⁵² Véase la consulta vinculante de la DGT n.º V0001-99, de fecha 19 de enero de 1999.

⁵³ La consulta vinculante de la DGT n.º V0496-10, de fecha 15 de marzo de 2010, indica que “En el supuesto de que las personas a las que se refiere la consulta sean consideradas residentes en Portugal, como parece deducirse de los datos obrantes en el escrito de consulta, al no poder ser considerados trabajadores fronterizos, por no cumplirse el requisito de regresar normalmente cada día a su lugar de residencia, exigido por el apartado 4 del artículo 15 del Convenio, les será de aplicación lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del citado artículo. En virtud de esta disposición, al desarrollarse su trabajo en territorio español, al menos en parte, y las retribuciones ser abonadas por una empresa española, tales retribuciones podrán someterse a imposición en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).”

3.1. LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS

A efectos de los convenios de doble imposición, el término *trabajador fronterizo* engloba a los trabajadores domiciliados en la zona fronteriza de uno de los Estados, a la que regresan diariamente, y que están autorizados a trabajar por cuenta ajena en la zona fronteriza del otro Estado (actualmente hasta 20 kilómetros a partir de la frontera). El régimen fiscal y el lugar de imposición dependerán entonces del lugar de residencia.

En el caso de los **trabajadores fronterizos residentes en Francia** que se desplazan diariamente para trabajar en la zona fronteriza española (Guipúzcoa, Navarra), la remuneración que se les abona en el lado español **solo puede tributar en Francia** y está exenta de impuestos en España (A).

En el caso de los **trabajadores fronterizos residentes en España** (Guipúzcoa, Navarra) que se desplazan diariamente para trabajar en la zona fronteriza francesa, la remuneración que se les abona en el lado francés **solo puede tributar en España** y está exenta de impuestos en Francia (B).

A. Tributación de los trabajadores transfronterizos residentes en Francia (Pirineos-Atlánticos)

Las retribuciones abonadas a los trabajadores transfronterizos residentes en Francia en virtud del Convenio de doble imposición franco-español solo pueden someterse a imposición en Francia y están exentas de impuestos en España.

La imposición francesa sobre la renta incluye ciertas contribuciones sociales que aumentan el ingreso fiscal de referencia. Así, los ingresos de fuente española pueden ser gravables bajo la contribución social generalizada (CSG), la contribución para el reembolso de la deuda social (CRDS) y, en ciertos casos, la contribución adicional de solidaridad para la autonomía (CASA) cuando se cumplan las siguientes cuatro condiciones acumulativas:

- Ser residente fiscal en Francia.
- Como contribuyente, estar sujeto a un régimen obligatorio francés de seguro de salud.
- Para las contribuciones sociales, no haber sido objeto de retención por parte del empleador en concepto de CSG y CRDS.
- En cuanto a las contribuciones sociales, no haber sido excluido por un convenio fiscal.

El Convenio de Madrid prevé un método para la eliminación de la doble imposición. Sin embargo, a través del formulario n.º 5166, relativo a los trabajadores transfronterizos y

en aplicación del punto 12 del protocolo anexo al Convenio de Madrid titulado “Solicitud de certificación de exención respecto a las remuneraciones de los trabajadores que residen en Francia y trabajan en España”, el empleador certifica que las remuneraciones pagadas no están sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas en España.

Requisitos formales de la declaración

Si bien, en principio, los contribuyentes no residentes están obligados a presentar una declaración de autoevaluación IRNR por las rentas obtenidas en España, no están obligados a presentar una declaración por las rentas sobre las que se haya practicado una retención en origen o por las rentas sujetas a retención pero que estén exentas en virtud de las disposiciones de la legislación fiscal o de un convenio para evitar la doble imposición. Por tanto, los trabajadores fronterizos residentes en Francia pero que trabajan en España están **exentos de presentar esta declaración ante las autoridades fiscales españolas**.

Sin embargo, tendrán que declarar sus ingresos a las autoridades fiscales francesas, ya que tributarán en Francia, donde son residentes a efectos fiscales. También tendrán que cumplir una serie de trámites administrativos en Francia. Así pues, las rentas de origen español deberán ser objeto de una triple declaración tributaria (declaraciones n.º 2042, n.º 2042 C, n.º 2047⁵⁴) y, cuando sean imponibles en concepto de contribuciones sociales, también deberán figurar en la declaración n.º 2047 y ser consignadas en la declaración n.º 2042C.

Esta complejidad administrativa no es insignificante y puede representar un obstáculo.

B. Fiscalidad de los trabajadores fronterizos residentes en España (Guipúzcoa o Navarra)

En virtud del Convenio franco-español para evitar la doble imposición, las retribuciones abonadas a los trabajadores fronterizos residentes en España **solo pueden tributar en España** y están exentas de imposición en Francia.

El régimen fiscal previsto por la normativa doméstica para trabajadores fronterizos con residencia en **Navarra** que deban tributar por las rentas obtenidas en el IRPF no se diferencia del régimen general previsto en la normativa para cualquier persona física residente que obtenga rentas en el territorio de la Comunidad foral. A este respecto, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Navarra se encuentra regulado en el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio (LFIRPF) y en el reglamento del citado impuesto, aprobado por el Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo. Se trata de un impuesto directo, de naturaleza personal y subjetiva, que grava la renta de las personas físicas.

⁵⁴ Anexo 10.

A la misma conclusión se llega respecto a los trabajadores fronterizos con residencia en **Guipúzcoa**, a los que resulta aplicable la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa (NFIRPF) y el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales (DFIRPF).

El hecho imponible lo constituye la obtención de renta por el sujeto pasivo, que se clasifica en:

- I. Los rendimientos del trabajo (art. 13- 19 LFIRPF), (art. 15-23 NFIRPF)
- II. Los rendimientos del capital (art. 20- 32 LFIRPF), (art. 19-39 NFIRPF)
- III. Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales (art. 33- 38 LFIRPF), (art. 24-28 NFIRPF).
- IV. Los incrementos y disminuciones de patrimonio (art. 39-46 LFIRPF), (art. 40-50 NFIRPF)
- V. Las atribuciones e imputaciones de renta (art. 47- 58 LFIRPF) (art. 51-56 NFIRPF).

La única mención que se hace a los trabajadores fronterizos en la LFIRPF es al hilo de las exenciones que se encuentran detalladas en el art. 7 LFIRPF. Así, el artículo 7, apartado n), se expresa en los siguientes términos:

Estarán exentas las siguientes rentas: (...) n) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos exijan el desplazamiento al extranjero del trabajador en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora de la persona desplazada.

2.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en territorio español o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el artículo 33 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.000 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

La presente exención será incompatible, para los sujetos pasivos destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.ºA).3.b) del Reglamento de este Impuesto, cualquiera que sea su importe. El sujeto pasivo podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

La presente exención no se aplicará a los trabajadores que tengan la consideración de fronterizos de acuerdo con lo previsto en la Orden Foral 59/2011, de 29 de abril⁵⁵.

En el mismo sentido se expresa el artículo 9.17 de la NFIRPF:

17. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora de la persona trabajadora o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

El desplazamiento al extranjero de la persona trabajadora se debe efectuar en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora de la persona trabajadora desplazada.

Esta exención no se aplicará a los trabajadores fronterizos⁵⁶.

Por tanto, a dichos trabajadores fronterizos, residentes en España y que se desplazan diariamente a realizar su actividad laboral a Francia, no les resultaría aplicable la exención contenida en el artículo 7.n) de la LFIRPF ni del artículo 9.17 de la NFIRPF. Ahora bien, entendemos que dicha exención es de aplicación a supuestos trabajadores fronterizos residentes en Navarra o en Guipúzcoa que no cumplan con algunos de los requisitos para

⁵⁵ La negrita es nuestra.

⁵⁶ La negrita es nuestra.

ser considerados a efectos formales como tales. Por ejemplo, sería el caso de trabajadores dependientes del sector público⁵⁷.

A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia, deben distinguirse dos situaciones⁵⁸:

- Cuando el trabajador por cuenta ajena traslade su residencia habitual a Francia y adquiera la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la cualidad de trabajador fronterizo surtirá efectos únicamente a partir de la fecha de dicho traslado y desde el momento en el que se cumplan los requisitos legales al efecto establecidos. En consecuencia, los rendimientos de trabajo obtenidos en Guipúzcoa por dicho trabajador hasta la fecha de su traslado a Francia quedarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, teniendo la consideración de pagos a cuenta por dicho Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se le hubieran practicado en dicho período de cambio de residencia. Dicha cualidad se mantendrá en tanto se cumplan los referidos requisitos legales.
- Cuando el trabajador por cuenta ajena traslade su residencia habitual a Francia y en dicho período impositivo mantenga su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cualidad de trabajador fronterizo surtirá efectos a partir del 1 de enero del siguiente período impositivo.

Es decir, si el trabajador por cuenta ajena se traslada a Francia, se distinguen dos situaciones en función de si en el momento de dicho traslado adquiere o no la residencia fiscal en Francia.

⁵⁷ En este mismo sentido ya se ha pronunciado la DGT en su Consulta Vinculante 1376/07, de 25 de junio de 2007, cuando analizaba el supuesto de un residente fiscal en España que prestaba servicios en Portugal para la sanidad pública portuguesa. La DGT que, teniendo el ciudadano su residencia fiscal en nuestro país y desarrollando sus funciones laborales en el extranjero, podría aplicar el régimen previsto en el artículo 7.p) de la LIRPF (equivalente al 7.n) en la normativa estatal), siempre que cumplierse los restantes requisitos exigidos por la norma.

⁵⁸ Disposición Adicional Vigésimoprimer. Alcance temporal de la cualidad de trabajador fronterizo (Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa).

Requisitos formales de la declaración

Cuando la residencia fiscal se encuentre en España, se deberá presentar una declaración de la renta **ante la Administración fiscal española**, utilizando el modelo n.º 100⁶⁰ y el formulario n.º 210⁶¹.

Además, la Administración fiscal exige que el trabajador fronterizo, aunque pague sus impuestos en España, **declare sus ingresos en Francia en todos los casos**. Esto significa que la situación es más compleja para el residente fiscal español considerado trabajador fronterizo, que, en última instancia, deberá presentar una doble declaración, una en España y otra en Francia, aunque esto no suponga una doble imposición.

→ Una de las dificultades está relacionada con **la asimetría de los procedimientos fiscales de declaración de la renta** de los trabajadores fronterizos, en función de su lugar de residencia fiscal.

3.2. TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES A LOS QUE NO SE RECONOCE EL ESTATUS DE FRONTERIZOS PERO QUE PERCIBEN INGRESOS EN EL ESTADO EN EL QUE NO RESIDEN

Es el caso de los trabajadores que no tienen estatus fronterizo pero que perciben ingresos en España residiendo en Francia (A) o ingresos en Francia residiendo en España (B). También es el caso de los funcionarios que residen en el territorio del Estado vecino de la entidad local pública que los emplea (C).

⁵⁹ Anexo 8.

⁶⁰ Anexo 9.

A. Tributación de las rentas españolas (navarras o vascas) de los trabajadores sin estatus de trabajador fronterizo residentes en Francia

Según la legislación española, si los trabajadores no cumplen los criterios para ser considerados *trabajadores fronterizos*, las rentas que perciban en España están sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), como no residentes que perciben salarios de entidades españolas (art. 13.1.c TRLIRNR). De acuerdo con las normas de la OCDE, cuando una persona reside en un Estado y trabaja en otro, la tributación tiene lugar en el Estado donde se realiza el trabajo.

De esta forma, si la persona no residiera ni trabajara en la zona fronteriza, sus ingresos tributarían en el país de origen, en este caso España. Por tanto, hay que remitirse a la legislación española⁶¹ y a la legislación foral (por ejemplo, la legislación vasca en la provincia de Guipúzcoa, a la norma foral NFIRNR y su reglamento)⁶². Estas normas definen el IRNR como un impuesto directo sobre las rentas obtenidas por no residentes en España. En concreto, tributan los rendimientos del trabajo devengados en territorio español o satisfechos por personas físicas o entidades residentes en España, salvo que los trabajos se realicen íntegramente en el extranjero y estén sujetos al impuesto personal en ese otro país.

Los contribuyentes residentes en un Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como Francia, se benefician del tipo impositivo reducido del 19 % (art. 25 IRNR)⁶³. Ahora bien, el régimen fiscal de los no residentes no tiene en cuenta las circunstancias familiares y personales como en el caso de los residentes, lo que puede crear desigualdades. Sin embargo, la legislación de la Unión Europea exige la igualdad de trato entre residentes y no residentes para fomentar la movilidad de los trabajadores. La Recomendación 94/79/CE establece que los no residentes no deben tributar a un tipo superior al de los residentes si al menos el 75 % de su renta imponible se percibe en el Estado miembro de imposición. Este umbral permite reconocer una **situación comparable** a la de los residentes y concederles las mismas deducciones personales y familiares.

⁶¹ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDL 5/2004, de 5 de marzo) y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RD 1776/2004, de 30 de junio). A pesar de que la Comunidad Foral de Navarra cuenta con un sistema tributario propio, siendo reguladas las relaciones con el Estado por el Convenio Económico Ley 28/1990, de 26 de diciembre. En la sección cuarta se establece que, por lo que al IRNR se refiere, la Comunidad Foral aplicará normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado.

⁶² Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (NFIRNR) y el Decreto Foral 11/2016, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (DFIRNR).

⁶³ Anexo 10: tipos del impuesto sobre la renta de 2025 en Francia y España

España ha incorporado esta recomendación (art. 40 NFIRNR)⁶⁴ permitiendo a los no residentes que alcancen este umbral optar por tributar conforme a las normas del IRPF (impuesto de residentes), con acceso a los beneficios fiscales de los residentes⁶⁵. Por tanto, se puede deducir de estas consideraciones que, en el caso de los trabajadores entre Francia y las regiones fronterizas –como Navarra o Guipúzcoa–, España debe concederles las mismas deducciones y ventajas fiscales que las previstas para los residentes, siempre que, por supuesto, su situación sea comparable a la de los residentes.

No obstante, este sigue siendo un punto delicado, ya que está abierto a interpretación y podría originar **situaciones fiscales injustas**.

Requisitos formales de la declaración

Los ingresos de origen español se declaran a las autoridades fiscales españolas. Las autoridades fiscales francesas pueden solicitar al trabajador un documento que certifique que ha pagado los impuestos en España.

B. Tributación de ingresos franceses del trabajador sin estatus de trabajador fronterizo residente en España (Navarra o Guipúzcoa)

Desde la Ley de Finanzas para 2017, el impuesto sobre la renta se recauda “en la fuente” en el momento mismo de la percepción de los ingresos. Por consiguiente, salvo exención, las retribuciones de origen francés percibidas por un trabajador residente en España pero que trabaja en Francia estarán sujetas al impuesto en origen en Francia en virtud del artículo 182 A del Código General de Impuestos (CGI):

⁶⁴ Ahora bien, cumpliendo ciertos requisitos, el trabajador fronterizo que reside en Francia y que trabaja en Guipúzcoa podría tributar en Guipúzcoa por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y solicitar la aplicación del régimen opcional para contribuyentes residentes en la Unión Europea, régimen que supone una tributación efectiva calculada en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que se pierda, en ningún caso, su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En consecuencia, esta persona estará sujeta al cumplimiento de todas las obligaciones que al respecto le sean exigibles en virtud de lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (régimen opcional regulado en el artículo 40 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

⁶⁵ Así las cosas, el TJUE también se ha pronunciado numerosas veces sobre la cuestión para concluir que tal diferencia de trato puede dar lugar a discriminaciones encubiertas de los no residentes. De esta manera, se producen algunas vulneraciones de las libertades fundamentales en el ámbito europeo que son, bajo el prisma del Tribunal, merecedoras de tutela. A la inversa, en otras ocasiones el TJUE entiende que es lícito un tratamiento diferente entre residentes y no residentes cuando no se encuentren en situaciones comparables. Véanse las STJUE de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93); de 11 de agosto de 1995, Wielockx (C-80/94) y de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94).

1. Excepto los salarios que entren en el ámbito de aplicación del artículo 182 A bis, los sueldos, salarios, pensiones y rentas vitalicias de origen francés pagados a personas que no tienen su domicilio fiscal en Francia están sujetos a una retención en origen. La retención en origen se calcula, según una tarifa correspondiente a un período de un año, aplicando a la fracción de las sumas sujetas a retención que exceda de 16 050 € los siguientes porcentajes:

a) 12 % para la fracción superior a 16 050 € e inferior o igual a 46 557 €;

b) 20 % para la fracción superior a 46 557 €.

La retención se imputa al monto del impuesto sobre la renta establecido en las condiciones previstas en el artículo 197 A.

La dificultad se plantea en el caso de las personas que no tienen el estatus de trabajadores fronterizos pero que, aunque residen en España y trabajan en Francia, perciben **la totalidad o prácticamente la totalidad de sus ingresos en Francia**. Estos trabajadores se encuentran entonces en una situación comparable a la de los residentes franceses. Como se ha expuesto antes, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictaminado que los Estados miembros deben tratar a los no residentes de la misma manera que a los residentes cuando los primeros se encuentren, en razón de la obtención de la totalidad o casi la totalidad de sus ingresos en el Estado en cuestión, en una situación comparable a la de estos últimos⁶⁶.

Estos “no residentes” son entonces asimilados a las personas con domicilio fiscal en Francia cuando se cumplen las siguientes condiciones: estar domiciliado en un Estado miembro de la UE o en un Estado parte del Espacio Económico Europeo que haya suscrito un convenio fiscal con una cláusula de asistencia administrativa (es el caso de España); percibir ingresos de origen francés por un importe igual o superior al 75 % de su renta mundial imponible (puede ser el caso si su actividad profesional está localizada en Francia); no beneficiarse de mecanismos suficientes que reduzcan la imposición en el Estado de residencia (el Convenio de 1995 no es aplicable a su situación).

Cuando se cumplen estas tres condiciones, se aplican las normas fiscales del régimen general, en aplicación del artículo 197 del CGI:

1. El impuesto se calcula aplicando a la fracción de cada parte de los ingresos que exceda de 11 294 € los siguientes porcentajes:

– 11 % para la fracción superior a 11 294 € e inferior o igual a 28 797 €;

– 30 % para la fracción superior a 28 797 € e inferior o igual a 82 341 €;

– 41 % para la fracción superior a 82 341 € e inferior o igual a 177 106 €;

– 45 % para la fracción superior a 177 106 €.

- 1. La reducción del impuesto resultante de la aplicación del coeficiente familiar no puede exceder 1 759 € por media parte o la mitad de esta suma por un cuarto de parte adicional, en el caso de contribuyentes solteros, divorciados, viudos o sujetos a la imposición separada prevista en el apartado 4 del artículo 6, y dos partes para los contribuyentes casados sujetos a una imposición conjunta.*

⁶⁶ TJUE, 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, *Schumacker*.

En este caso, la escala impositiva se establece de manera más favorable que si el trabajador hubiera sido considerado únicamente como no residente. De hecho, no habría podido beneficiarse de esta comparación con el residente fiscal francés y, por lo tanto, de las mismas ventajas que este último. No obstante, es necesario determinar la situación y demostrar su existencia.

Requisitos formales de la declaración

Para beneficiarse de este caso, el contribuyente debe proporcionar a la Administración fiscal francesa todos los documentos y justificantes que permitan demostrar que cumple con las condiciones enumeradas (el porcentaje de ingresos de origen francés en relación con los ingresos mundiales, así como el beneficio de mecanismos de reducción del impuesto).

C. Tributación de los funcionarios residentes en el territorio del Estado vecino a la entidad local pública que los emplea

El régimen fiscal establecido por el Convenio Fiscal entre Francia y España solo se aplica a los trabajadores fronterizos del sector privado. Los salarios de los funcionarios del Estado o de las entidades territoriales y las demás retribuciones del sector público siguen siendo imposables en el Estado pagador, independientemente del lugar de residencia de la persona, de conformidad con el artículo 19 de la Convención, dedicado específica y expresamente a los funcionarios. Esto significa que estos empleados del sector público quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 15 del Convenio franco-español, aun cuando puedan acreditar su condición de trabajadores fronterizos. Así, según el artículo 19, los salarios (excluidas las pensiones) pagados por un Estado o sus entidades públicas a una persona física por servicios prestados solo son imposables, en principio, en ese Estado. Es el caso, por ejemplo, de una persona que vive en España pero trabaja en un hospital de Francia en virtud de un contrato público.

La Consulta V1165-10, de 31 de mayo recoge lo siguiente : “Por lo tanto, aunque la consultante pueda tener la condición de trabajador fronterizo, al ser un trabajador dependiente que reside en España y desarrolla su actividad laboral en Francia, no le es de aplicación lo establecido en el artículo 15 del Convenio Hispano-Francés con carácter general, pues de este artículo se exceptúan los trabajadores dependientes del sector público, a los cuales se dedica el artículo 19 del convenio, de forma concreta y específica. En consecuencia, las remuneraciones que el hospital francés satisfaga a la consultante por los servicios prestados al mismo están exentas de tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de acuerdo con el Convenio Hispanofrancés, y estarán sujetas en Francia de manera exclusiva”.

En este caso, la remuneración no es imponible en Francia, pero debe tenerse en cuenta para calcular el tipo impositivo que debe aplicarse al resto de la renta imponible en Francia, si la hubiere. Existe una excepción: cuando los servicios se prestan en ese otro Estado, del que el beneficiario es residente y del que es nacional (no tiene la nacionalidad del primer Estado). En ese caso, dicha remuneración es imponible en el otro Estado contratante. Esta sería la situación de una persona que trabaja en un liceo francés en Francia, por ejemplo, que es residente en Francia y solo tiene la nacionalidad española. Su remuneración por parte de la función pública francesa se gravará entonces en Francia. Las pensiones pagadas por un Estado o sus organismos públicos por servicios prestados solo son imponibles en ese Estado. Sin embargo, son imponibles en el otro Estado contratante si el beneficiario es residente y nacional únicamente de ese otro Estado.

Por tanto, la situación de los funcionarios es muy diferente de la de los trabajadores fronterizos, aunque cumplan todas las condiciones para obtener este estatus.

- **Son imponibles en Francia** las remuneraciones y pensiones abonadas por el Estado francés o una de sus entidades locales o por una de sus entidades con personalidad jurídica y de titularidad pública, salvo si la persona tiene la nacionalidad española sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad francesa, y si los servicios se prestan en Francia (esta última condición solo se aplica a las remuneraciones).
- **Están sujetas al impuesto en Francia** las remuneraciones y pensiones pagadas por el Estado español o una de sus entidades locales/provinciales/autónomas o por una de sus entidades con personalidad jurídica y de titularidad pública, salvo si la persona tiene nacionalidad francesa pero no tiene además la española y los servicios se prestan en Francia (esta última condición solo se aplica a las remuneraciones).

Este régimen especial no facilita la comprensión global, aunque parezca difícil cambiar esta situación cuando el empleador es una entidad local pública.

3.3. TABLA COMPARATIVA DE LAS SITUACIONES DE TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA ZONA Y FUERA DE LA ZONA FRONTERIZA

Este trabajo concluye con una tabla-resumen que aborda de manera sintética y visual las características principales de la fiscalidad de los trabajadores que cruzan la frontera para trabajar (excepto para el caso de los funcionarios).

Tabla 7: conclusiones sobre la tributación del trabajador fronterizo – situaciones cubiertas o no

Lugar de trabajo / Lugar de residencia		Francia		España (Navarra o Guipúzcoa)	
		Zona fronteriza	Fuera de zona	Zona fronteriza	Fuera de zona
Francia	Zona fronteriza	Imposición en Francia (residente)		Imposición en Francia (trabajador fronterizo)	Imposición en Navarra o Guipúzcoa (IRNR) (no residente)
	Fuera de zona			Imposición en Navarra o Guipúzcoa (IRNR) (no residente)	
España (Navarra o Guipúzcoa)	Zona fronteriza	Imposición en Navarra o Guipúzcoa (IRPF) (trabajador fronterizo)	Imposición en Francia (no residente)	Imposición en Navarra o Guipúzcoa (IRPF) (residente)	
	Fuera de zona	Imposición en Francia (no residente)			

4. PROBLEMAS ESPECÍFICOS DEL SISTEMA FISCAL EN UN CONTEXTO TRANSFRONTERIZO

4.1. LA TRIBUTACIÓN DE LOS EMPLEADOS DE UN ORGANISMO DE COOPERACIÓN TERRITORIAL

La cuestión de la fiscalidad de los trabajadores fronterizos cobra otra magnitud cuando se trata de los empleados de un organismo de cooperación territorial creado en virtud de la legislación europea con competencias transfronterizas. La Agrupación Europea de Cooperación Territorial (AECT) es, obviamente, el ejemplo más común, pero también podría tratarse de una Agrupación Europea de Interés Económico (AEIE)⁶⁷. Como organismo responsable de una misión transfronteriza de interés general, de un servicio público transfronterizo o de una infraestructura o instalación transfronteriza, estos organismos europeos de cooperación territorial atraen, por su propia naturaleza, y *de facto*, a personal de ambos lados de la frontera. En función de la elección de la sede social, la ley aplicable será la de un Estado o la del otro. Esta elección determina, por tanto, la concesión o no del estatus de trabajador fronterizo a los asalariados. Por tanto, no se les aplican a todos los asalariados las mismas normas en materia de impuesto sobre la renta. Además de la incertidumbre, surgen discrepancias que pueden provocar cierto malestar o sentimiento de injusticia dentro de la propia estructura, entre su personal.

Un ejemplo de situación fiscal obstaculizadora se plantea actualmente en la frontera franco-española, sin duda fuera del ámbito territorial de aplicación de este estudio, pero que es interesante observar, ya que la cuestión podría extenderse a los organismos de cooperación territorial de la zona objeto de estudio (AECT de la Eurorregión NAEN, AEIE de Bihartean, etc.).

El **hospital transfronterizo de Cerdeña** es una AECT situada en el lado español, a menos de 2 km de la frontera. Los empleados que residen en el lado español tributan en Cataluña a los tipos aplicables en España. Los empleados que residen en el lado francés⁶⁸ deben pagar sus impuestos en España, donde perciben los ingresos vinculados a su trabajo, salvo que se los considere trabajadores fronterizos, lo que será el caso si viven a menos de 20 km de la frontera. Pagarán, pues, en ese caso, sus impuestos en Francia.

⁶⁷ Las estructuras del derecho nacional responsables de un servicio público transfronterizo, como consorcios, asociaciones, empresas semipúblicas locales o empresas públicas locales, quedan excluidas del ámbito del análisis.

⁶⁸ Los empleados residentes en Andorra (país no miembro de la UE) están sujetos a una retención en origen del 21 %.

El primer problema es que la zona de empleo del hospital no se corresponde exactamente con la zona fronteriza prevista en el convenio fiscal franco-español. El radio del convenio es de solo 20 km a cada lado de la frontera, lo que es claramente insuficiente, ya que muchos de los empleados del hospital viven más lejos, a veces solo a unos pocos kilómetros más, pero no pueden beneficiarse del estatus de trabajador fronterizo, lo que los perjudica.

Un segundo problema se deriva del hecho de que, recientemente, algunos trabajadores fronterizos, es decir, los que residen en Francia a menos de 20 km de la frontera, fueron informados de un posible gravamen retroactivo del 19 % por los años 2020 a 2023, tipo al que se gravan en España las rentas de 0 a 12 450 euros, mientras que en Francia solo se gravan las rentas a partir de 11 497 euros. La solicitud de tributar en Francia es jurídicamente válida, pero es evidente que estos trabajadores fronterizos ya habían tributado en España por sus rendimientos de trabajo. Esta doble imposición contravendría por tanto los compromisos entre Francia y España en materia de fiscalidad de los trabajadores fronterizos. Los trabajadores se encuentran actualmente en un callejón sin salida. Los diputados preguntan con regularidad al Gobierno francés sobre este punto, pero hasta la fecha no se ha obtenido ni respuesta ni resultado alguno.

Este caso concreto ilustra las dificultades que plantea la aplicación de un régimen fiscal común a todos los trabajadores de una AECT. Cuando se emplea a un trabajador fronterizo en este tipo de organización, la aplicación de un régimen fiscal a todos los empleados resulta especialmente compleja, si no imposible, sin unos criterios precisos previamente identificados sobre los que las propias autoridades fiscales competentes de cada país se hayan puesto de acuerdo. La cuestión podría plantearse en el territorio transfronterizo estudiado.

Recomendación 5	<p>Anticiparse a las posibles dificultades determinando las normas fiscales aplicables a la tributación de salarios del personal de una AECT/EGIE encargada de proyecto o servicio transfronterizo.</p> <p>→ El personal de las entidades de cooperación territorial europea (AECT, AEIE) responsable de un servicio público transfronterizo o de una misión transfronteriza suele ser el primero en verse afectado por las dificultades derivadas de la fiscalidad de los trabajadores fronterizos. La gravedad de los problemas planteados por el caso de la AECT del hospital transfronterizo de Cerdaña es una prueba clara de ello. Los inconvenientes causados por la incertidumbre fiscal en la que algunos trabajadores transfronterizos siguen encontrándose solo podrán evitarse con anticipación y previsión.</p> <p>Se recomienda que los miembros de un organismo europeo de cooperación territorial encargado de una misión transfronteriza precisen previamente, de concierto con las autoridades fiscales competentes de cada lado de la frontera, los criterios y normas concretos de tributación de sus empleados. Las distintas posibilidades que surgirían de estos intercambios podrían incluirse en una especie de manual de instrucciones o de guía fiscal destinada exclusivamente al personal del organismo.</p>
------------------------	--

4.2. ACCESO A LA INFORMACIÓN FISCAL PERTINENTE

La tributación de las rentas obtenidas por los trabajadores fronterizos constituye un reto tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. En efecto, la multiplicidad de normas aplicables en el ámbito fiscal –en función de que el trabajador tenga estatus de fronterizo o no, sea residente o no, perciba rentas en España o Francia y sea funcionario o no– genera una gran complejidad administrativa que no debe subestimarse, ya que afecta directamente a la claridad y previsibilidad de las normas jurídicas aplicables. La interacción de estas normas y regímenes puede crear un entorno fiscal difícil de gestionar para los contribuyentes, lo que afecta al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; pero también para los funcionarios de Hacienda, cuyo desconocimiento del ordenamiento jurídico del país vecino (organización administrativa, reparto de competencias, evolución de la jurisprudencia, reformas y novedades fiscales, etc.) dificulta a menudo la libre circulación de trabajadores. Por tanto, un acceso más fácil a la información fiscal es un requisito previo para establecer una fiscalidad justa y equitativa de los trabajadores en un contexto transfronterizo.

La cuestión del acceso a la información fiscal se plantea tanto desde el punto de vista del trabajador fronterizo (A) como desde el punto de vista de las propias autoridades fiscales en el contexto de los procedimientos de comprobación y de control fiscal (B).

A. Acceso a la información del trabajador fronterizo: la cuestión de la ventanilla

En principio, una persona considerada como trabajador fronterizo está en contacto directo (de manera activa o no activa) con las autoridades fiscales de su Estado de residencia. Sin embargo, también puede estar en contacto (activo o inactivo) con las autoridades fiscales de su Estado de empleo, aunque solo sea para realizar los trámites de declaración de los ingresos procedentes del trabajo susceptibles de ser gravados.

La opacidad de las normas fiscales que se aplican a la gran variedad de situaciones a las que se enfrentan los trabajadores fronterizos lleva a veces a los contribuyentes a dirigirse a la Administración fiscal en busca de información, aclaraciones, datos o asesoramiento sobre el régimen fiscal al que están sujetos. Pero, ante todo, siguen necesitando **saber a qué Administración fiscal dirigirse**. Hay que plantearse una serie de preguntas. ¿A qué Administración fiscal estatal hay que acudir (a la del Estado de residencia o a la del Estado de empleo)? ¿El servicio competente está en la Administración central –y, en caso afirmativo, ¿existe un servicio descentralizado en el país? – o se encuentra en la entidad territorial descentralizada (autonómica, provincial)? ¿Acaso se negará el servicio del Estado de empleo a responder a las preguntas, por desconocimiento del sistema vecino, y remitirá al trabajador al servicio del Estado de residencia, o viceversa?

Desde este punto de vista, el desconocimiento de la organización administrativa y de las normas fiscales del Estado vecino constituye, en un contexto transfronterizo, un obstáculo importante para encontrar una respuesta clara a cuestiones fiscales concretas. Del mismo modo, cualquier reforma fiscal, ya sea favorable o desfavorable para los trabajadores fronterizos, repercute necesariamente en la fiscalidad de estos últimos. El problema es tal que, a las reformas y cambios fiscales nacionales, se suman las reformas y aclaraciones fiscales territoriales, cuyo efecto no simplifica el panorama de las disposiciones fiscales aplicables a los trabajadores fronterizos. Un ejemplo de ello es la reciente reforma fiscal en Guipúzcoa, una de cuyas decisiones más importantes, en vigor a partir del 1 de julio de 2025, es la exención de impuestos de las rentas inferiores a 20 000 euros, en lugar de los 14 000 euros anteriores: aparte de las buenas noticias para las rentas más bajas, los trabajadores fronterizos siguen necesitando tener acceso a esta información, ya que de lo contrario podría equivocarse con sus opciones fiscales y vitales; también necesitan, una vez más, saber a quién dirigirse, ya que los departamentos fiscales de cada entidad territorial nacional o subnacional serán probablemente su punto de contacto en este caso.

Esta **maraña de competencias y regímenes fiscales diferentes** es sin duda perjudicial para la claridad global.

Por el contrario, para facilitar la toma de decisiones a la hora de elegir un lugar de residencia fiscal y minimizar los riesgos asociados a la doble imposición o al incumplimiento, el trabajador que cruza la frontera para ejercer su actividad profesional debe poder obtener fácilmente información clara, precisa y fiable. Además de la cooperación entre las autoridades fiscales de los países vecinos en el intercambio y difusión de dicha información (véase más adelante), facilitar el acceso a estos datos es una de las claves del éxito en la fiscalidad de los trabajadores fronterizos.

Desde este enfoque, podría ser interesante crear un servicio de **asistencia dedicada a la fiscalidad de los trabajadores fronterizos** y de las personas que viven en un lado de la frontera y trabajan en el otro, pero cuyo estatus de trabajador fronterizo no haya sido reconocido. Este tipo de iniciativas de asistencia fiscal existen en otras fronteras europeas, bajo formas públicas o asociativas, con importantes financiaciones regionales.

Por ejemplo, la Maison transfrontalière européenne (La Casa transfronteriza europea) es una ventanilla de información transfronteriza ubicada en la frontera franco-suiza. Constituida como asociación y subvencionada por el Consejo Regional de Auvernia-Ródano-Alpes, ofrece atención presencial, asistencia telefónica en ámbitos como fiscalidad y protección social, y organiza conferencias temáticas. El Consejo Regional del Gran Este también ha impulsado una iniciativa asociativa en la frontera franco-alemana cuyo objetivo es proporcionar información sobre el estatus del trabajador transfronterizo. Del mismo modo, en la frontera franco-luxemburguesa, la Maison de Luxembourg (Casa de Luxemburgo) es un servicio público de información que ofrece asistencia en materia fiscal.

Recomendación 6	<p>Crear un centro de asistencia técnica para la tributación transfronteriza.</p> <p>→ Dada la complejidad administrativa derivada de las múltiples declaraciones fiscales, sería pertinente establecer una ventanilla de asistencia para la fiscalidad transfronteriza con una misión más o menos amplia en materia de información fiscal (atención al público, guías prácticas, asesoramiento).</p> <p>El impuesto sobre la renta de las personas físicas constituiría el núcleo de esta asistencia, pero nada impide considerar también la posibilidad de prestar apoyo a otros tipos de fiscalidad transfronteriza (sociedades, personas jurídicas, sucesiones, transmisión de bienes, etc.).</p> <p>Como mínimo, podría crearse un centro de asistencia específico a cada lado de la frontera, financiado por los organismos centrales o territoriales. Allí podrían contar con abogados tributarios o notarios.</p> <p>También podría crearse un centro de asistencia transfronteriza bajo los auspicios de la Euroregión NAEN, con personal especializado dedicado a responder al público.</p> <p>Para su implementación, se pueden considerar varios modelos organizativos: forma asociativa, así como forma de servicio público. Se podría llevar a cabo un estudio de viabilidad (propósito, misiones, recursos asignados, financiación).</p>
------------------------	--

Más allá de la necesidad de asistencia fiscal, podría estudiarse la creación de una **ventanilla única para los trabajadores fronterizos**, independientemente de que tenga reconocido o no su estatus de trabajador fronterizo. En otras fronteras, una serie de servicios destinados a estos trabajadores se concentran en redes específicas denominadas EURES transfronterizas.

El servicio EURES es una red europea encargada de desarrollar el intercambio de información y la cooperación previstos en el Reglamento 1612/68 sobre la libre circulación de los trabajadores, en particular por lo que respecta a la información sobre el mercado laboral en otros Estados miembros y las condiciones de vida y de trabajo en el extranjero (**incluidas la fiscalidad** y la legislación social).

Las estructuras creadas específicamente en las regiones fronterizas (actualmente hay 13 EURES transfronterizas en Europa) centran su atención en áreas de empleo específicas con importantes flujos transfronterizos de mano de obra. La idea es interesante. Si bien las regiones fronterizas de la UE abarcan el 40 % del territorio de la UE y acogen a casi dos millones de trabajadores fronterizos, estos pueden enfrentarse a una serie de obstáculos en su vida cotidiana, como prácticas propias de cada país, sistemas de seguridad social, normas fiscales y ordenamientos jurídicos diferentes. Los empresarios de las regiones fronterizas también se enfrentan directamente a numerosos obstáculos a

la hora de contratar personal transfronterizo. Las asociaciones transfronterizas de EURES ayudan a trabajadores y empresarios a superar estos obstáculos en el marco del Fondo Social Europeo Plus (FSE+). Los miembros y socios de EURES colaboran a través de las fronteras a fin de aumentar la capacidad de los trabajadores con vistas a trabajar en el extranjero y de los empresarios para hacerlo posible. Las organizaciones que no forman parte de la red EURES también pueden participar y aportar su granito de arena al respecto.

Las asociaciones EURES suelen incluir servicios públicos de empleo, grupos de empleadores y organizaciones como universidades, asociaciones profesionales, sindicatos y cámaras de comercio o Administraciones regionales. La especificidad de las EURES transfronterizas con respecto a las EURES más "tradicionales" reside en el hecho de que implican una asociación multiinstitucional, compuesta en particular por agentes sociales locales, sindicatos y patronales, así como por servicios públicos de empleo. Además, su acción está siempre estrechamente vinculada a la de los Consejos Sindicales Interregionales, coordinados por la Confederación Europea de Sindicatos.

En la práctica, las asociaciones transfronterizas EURES proporcionan información y asesoramiento a los solicitantes de empleo y a los empresarios sobre el trabajo y la contratación/empleos transfronterizos, ofrecen oportunidades de colocación y prestan servicios previos y posteriores a la contratación. Hay equipos de expertos disponibles para ayudar a los trabajadores en todas las etapas de su carrera profesional y responder a cualquier pregunta que puedan tener sobre los aspectos prácticos del trabajo transfronterizo. Las asociaciones transfronterizas de EURES también supervisan el flujo de trabajadores a través de sus respectivas fronteras y la evolución del mercado laboral, e identifican los obstáculos que pueden dificultar la libre circulación de trabajadores dentro del mercado laboral transfronterizo regional.

En 2024, 2025 y 2026, seis asociaciones transfronterizas EURES, en las que participan ocho países de la UE, se beneficiarán de financiación del FSE+. España y Francia se encuentran entre ellos: han creado EURES transfronterizas. Sin embargo, no lo han hecho conjuntamente. Existen tres asociaciones transfronterizas EURES entre España y Portugal: EURES-T Andalucía-Algarve⁶⁹, EURES-T Extremadura-Alentejo⁷⁰ y EURES-T Norte de Portugal-Galicia⁷¹. Hay dos en las que participa Francia: EURES-T Grande Région⁷² y EURES-T Oberrhein/Rhin supérieur⁷³. La creación de al menos una EURES transfronteriza en la frontera franco-española aportaría un valor añadido al mercado laboral, entre otras cosas ayudando a los trabajadores transfronterizos con sus trámites y consultas fiscales.

⁶⁹ <https://www.eures-andalucia-algarve.eu/>

⁷⁰ https://extremaduratrabaja.juntaex.es/empleo_eures_transfronterizo

⁷¹ <https://www.eures-norteportugal-galicia.org/>

⁷² <https://eures-granderegion.eu/>

⁷³ <https://www.eures-t-rhinsuperieur.eu/>

Recomendación 7	<p>Crear una EURES transfronteriza con expertos fiscales.</p> <p>→ La EURES transfronteriza representaría una ventanilla única para los trabajadores transfronterizos franco-españoles, sea cual sea su estatus. Además de acompañar y apoyar a los trabajadores en contexto transfronterizo, podría ofrecerse asesoramiento fiscal.</p> <p>Las autoridades competentes del territorio transfronterizo deberían solicitar a los Estados miembros su creación.</p> <p>Siguiendo el ejemplo de varias EURES transfronterizas (por ejemplo, EURES-T Norte de Portugal-Galicia), y habida cuenta de las tareas que ya tiene encomendadas, la EURES franco-española podría confiarse a la Euroregión NAEN para gestionar la zona de los Pirineos occidentales.</p> <p>La financiación del FSE + permitiría crear un equipo de asesores especializados en información, orientación y asesoramiento sobre carreras profesionales, protección social y fiscalidad.</p>
------------------------	---

B. Acceso a la información fiscal por parte de los servicios del Estado vecino: la cuestión de la cooperación administrativa transfronteriza

En la era de la globalización, es más necesario que nunca que los Estados miembros se presten asistencia mutua en el ámbito fiscal. La movilidad de los contribuyentes, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros evolucionan considerablemente, lo que dificulta a los Estados miembros la determinación correcta de la cuantía del impuesto que debe recaudarse. Esta dificultad creciente repercute en el funcionamiento de los sistemas fiscales y da lugar a una doble imposición que favorece la evasión y el fraude fiscales, mientras que los controles siguen siendo competencia de las autoridades nacionales. Esto pone en peligro el buen funcionamiento del mercado interior. Por esta razón, un Estado miembro no puede gestionar su sistema fiscal interno sin información de otros Estados miembros, especialmente por lo que se refiere a la fiscalidad directa. En particular, la falta de contacto directo provoca ineficacia, infrutilización del mecanismo de cooperación administrativa y retrasos en la comunicación de la información.

Para superar los efectos negativos de este fenómeno, la Unión Europea ha adoptado la Directiva 2011/16 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos directos⁷⁴, que ya ha sido modificada nueve veces. El objetivo general de la directiva es ayudar a los Estados miembros a mejorar la precisión fiscal y el cumplimiento voluntario de las normas, a fin de reducir la evasión de impuestos, las prácticas de ingeniería fiscal y, por otro lado, la carga administrativa. Para ello, establece un mecanismo de cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. El objetivo es prever y organizar dicha cooperación con el fin de intercambiar información que sea “probablemente” “pertinente” para la Administración, así como la aplicación de la legislación fiscal nacional, en particular del impuesto sobre la renta de las personas físicas. La norma de la pertinencia verosímil o probable pretende permitir el intercambio de información más amplio posible en materia fiscal y, al mismo tiempo, dejar constancia de que los Estados miembros no son libres de realizar búsquedas “generales” o de solicitar información que probablemente no sea pertinente desde el punto de vista de la situación fiscal de un contribuyente determinado.

De este modo, la directiva organiza los procedimientos de **intercambio de información previa solicitud** (art. 5), de **intercambio automático y obligatorio de información**, fundamentalmente por lo que respecta a los ingresos profesionales de las personas residentes en otro Estado miembro y en particular el Estado vecino (art. 8), así como el **intercambio espontáneo de información** cuando un Estado tenga motivos para suponer que puede existir una pérdida fiscal en el otro Estado o cuando un contribuyente obtenga una reducción o exención fiscal en un Estado que debería dar lugar a un aumento del impuesto o de la deuda tributaria en el otro Estado (art. 9). La directiva también contempla la posibilidad de que funcionarios fiscales de un Estado miembro estén presentes en el territorio de otro Estado miembro o de que, conjuntamente con funcionarios de ese otro Estado, efectúen controles simultáneos de personas que sean sujetos pasivos de varios Estados miembros, circunstancia que puede darse en un contexto transfronterizo.

Las normas de procedimiento establecidas en el artículo 20 de la directiva deben interpretarse con flexibilidad suficiente para no obstaculizar el intercambio eficaz de información. Asimismo, un Estado miembro no debe negarse a transmitir información por no sacar partido de ello. Por otra parte, la información generada en respuesta a los datos comunicados debería fomentar la cooperación administrativa entre los Estados.

Tal como se anuncia en la directiva, la Comisión Europea ha llevado a cabo una evaluación inicial del texto sobre la base de la información facilitada por las Administraciones tributarias de los Estados miembros para el período 2013-2017. La evaluación muestra que el marco establecido para la cooperación administrativa funciona bien. La directiva ha creado un marco de colaboración que permite una cooperación administrativa mucho más eficaz que otros instrumentos internacionales.

⁷⁴ Directiva 2011/16/UE del Consejo, 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, DO L 64 de 11.03.2011, p. 1.

Sin embargo, no todos los Estados miembros explotan de la misma forma los instrumentos de que disponen. En otras palabras, no hay pruebas claras de que la directiva haya sido hasta ahora eficaz en mejorar la capacidad de las autoridades fiscales para luchar contra el fraude, la evasión y las prácticas de elusión fiscales ni de que haya tenido un efecto disuasorio. Tampoco puede afirmarse que la aplicación de esta directiva haya contribuido al buen funcionamiento del mercado interior o a la percepción de equidad del sistema fiscal. Por tanto, aún hay margen para mejorar el uso de la información y para informar mejor sobre los beneficios de la cooperación. Con el fin de analizar los resultados futuros y de preparar los próximos informes, la Comisión incita a los Estados miembros a replantearse el proceso de seguimiento y el uso de la información intercambiada. Así pues, se anima a los Estados miembros a colaborar para contribuir a una fiscalidad equitativa en la Unión Europea. Actualmente se está realizando una segunda evaluación.

<p>Recomendación 8</p>	<p>Reforzar la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales competentes.</p> <p>→ Aparecen varias formas complementarias de hacerlo, de forma alternativa o acumulativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Atribuyendo competencias a los servicios de enlace para reconocer la posibilidad de contactos directos→ La normativa debe permitir más contactos directos entre servicios para que la cooperación sea más eficaz y rápida. La atribución de competencias a los servicios de enlace corresponde a la normativa nacional de cada Estado miembro. • Aumentando la transparencia relativa a la circulación de documentos administrativos→ La observación de las formalidades administrativas entre Francia y otros países fronterizos muestra que la circulación de documentos administrativos existe y está organizada de tal manera que las autoridades fiscales de ambos lados de la frontera están informadas de la situación fiscal del trabajador fronterizo. Por ejemplo, las distintas copias de los certificados de residencia fiscal se entregan a los distintos interlocutores a ambos lados de la frontera (trabajador, empresa, autoridades fiscales del primer país, autoridades fiscales del segundo país). Esta circulación de certificados fiscales contribuye a mejorar la información y debe fomentarse y facilitarse. Ahora bien, requiere un concierto entre los distintos centros fiscales de ambos lados de la frontera. Para ello, las autoridades fiscales competentes deben esforzarse por comunicarse para
-------------------------------	---

ponerse de acuerdo, objetivo al que pueden aspirar por medio de una comunicación directa.

- **Creando un punto de encuentro para los agentes de las Administraciones tributarias**→ En su caso, los intercambios de puntos de vista podrán tener lugar en el seno de un comité compuesto por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes. Por el lado español son competentes las comunidades autónomas, mientras que por en Francia la puesta en marcha de este tipo de foro de debate y lugar de encuentro para los agentes es competencia administrativa de los centros fiscales, pero además requiere que los formularios oficiales Cerfa se redacten de nuevo y luego se registren en la Dirección de Información y Lenguaje Administrativo. La Dirección Interministerial para la Transformación Pública ha publicado una guía de buenas prácticas para que sirvan de ayuda a las Administraciones en este proceso⁷⁵.
- **Autorizando comprobaciones fiscales y controles simultáneos de los sujetos pasivos por parte de los servicios de ambos Estados**→ La decisión de realizar o no inspecciones simultáneas debe seguir siendo competencia de la autoridad fiscal competente. Se requiere un acuerdo mutuo, en forma de canje de notas entre ministerios, para autorizar tales intervenciones simultáneas, que exigen un nivel relativamente alto de cooperación y el intercambio de información y documentos.

⁷⁵ https://www.modernisation.gouv.fr/files/2025-02/Guide_kit_formulaires.pdf

Recomendación 9	<p>Crear un centro de cooperación fiscal.</p> <p>→ El intercambio de prácticas y el trabajo de cooperación entre los servicios fiscales en el ámbito fronterizo podrían implicar la creación de un lugar de cooperación fiscal transfronteriza, cuyo funcionamiento aún estaría por definir.</p> <p>Siguiendo el ejemplo del centro de cooperación policial y aduanera, podría crearse un centro de cooperación fiscal en la frontera franco-española. Se trataría de una ventanilla única para todos los aspectos de la fiscalidad transfronteriza.</p> <p>Podría haber agentes de las Administraciones tributarias francesas, españolas y territoriales que estuvieran destinados allí, donde, actuando en representación de cada Administración de procedencia, ayudarían a facilitar los trámites fiscales y responderían a las preguntas de los contribuyentes, las empresas y los países vecinos.</p> <p>Debería firmarse un tratado bilateral que institucionalizara la cooperación fiscal entre el Estado francés y el Estado español para establecer este centro de cooperación fiscal.</p>
------------------------	---

4.3. LA IGUALACIÓN FISCAL TRANSFRONTERIZA

Existe otra cuestión que también merece que se le preste la debida atención en un contexto transfronterizo. En el caso de los trabajadores fronterizos, los costes públicos corren a cargo de dos Estados, mientras que los recursos, procedentes del impuesto sobre la renta, revierten, en principio, a uno solo de ellos, de conformidad con los convenios para evitar la doble imposición. Aunque el principio es que la contribución fiscal no debe utilizarse para financiar servicios públicos específicos, existe un desequilibrio financiero entre el Estado en el que trabaja el trabajador fronterizo y el Estado en el que reside y donde este paga sus impuestos. Aunque el país de residencia puede percibirse como aquel en el que la persona hace un mayor uso de los servicios públicos, no es seguro que no haga uso de estos en el país en el que trabaja. Por tanto, **la falta de compensación fiscal** puede considerarse injusta.

En este contexto, la igualación fiscal transfronteriza consiste en compartir los recursos fiscales en aras de resolver el desequilibrio entre los costes y los recursos de las entidades públicas, incluidas las locales, situadas a ambos lados de la frontera, que se ven afectadas por el problema de los trabajadores fronterizos.

Esta compensación financiera, adoptada a escala intercantonal en Suiza, ha sido exportada con éxito a algunos acuerdos fiscales bilaterales firmados por Suiza, aunque con modalidades diferentes. Puede adoptar la forma del pago al otro Estado, en virtud de un acuerdo interestatal, de un porcentaje en función de la masa salarial bruta o neta de los trabajadores fronterizos, como en el sistema franco-suizo, o bien de un porcentaje del impuesto recaudado, como en el sistema italo-suizo. En los sistemas austro-suizo y germano-suizo, cada Estado grava los ingresos de los trabajadores fronterizos dentro de unos límites claramente definidos.

Recomendación 10	<p>Establecer un sistema de igualación fiscal.</p> <p>→ Podría establecerse un sistema de nivelación fiscal en la frontera franco-española.</p> <p>Aunque esta recomendación no es prioritaria, unas cifras concretas sobre el número de trabajadores fronterizos y la dirección que muestra la movilidad de estos, siguiendo el ejemplo de las observaciones realizadas por la Eurorregión NAEN, podrían servir de base para plantearse la oportunidad de establecer un sistema de este tipo en la zona objeto de estudio.</p>
-------------------------	--

4.4. LA TRASPOSICIÓN DE DIRECTIVAS FISCALES EN UN CONTEXTO TRANSFRONTERIZO

La política fiscal de la Unión Europea tiene dos ramas: la imposición directa, que sigue siendo competencia exclusiva de los Estados miembros, y la imposición indirecta, que afecta a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios dentro del mercado único. A efectos de este estudio, la UE ha adoptado normas armonizadas en materia de fiscalidad de las empresas y las personas físicas. Los Estados miembros han adoptado medidas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición.

Si la Unión Europea tuviera que legislar más sobre cuestiones de fiscalidad directa de los trabajadores fronterizos o de cooperación administrativa entre servicios fiscales (véase *supra*), probablemente lo haría, por razones de competencia, mediante directivas. Estas directivas deben trasponerse a los ordenamientos jurídicos nacionales, y esta trasposición podría resultar problemática para la fiscalidad de los trabajadores fronterizos.

Dos situaciones ilustran bien la cuestión. La primera es que la no trasposición, o una trasposición deficiente, en un Estado tendrá inevitablemente, al menos, como efecto, complicar la cooperación transfronteriza que pueda establecerse entre las autoridades locales y regionales de dicho Estado y las del Estado vecino que, por su parte, puede muy bien haber traspuesto la directiva en cuestión. La segunda se refiere a la propia definición de la directiva que, “al ceder a las autoridades nacionales la competencia en cuanto a la forma y los medios”⁷⁶ abre un margen de maniobra a la hora de trasponerla. El margen de maniobra nacional será mayor si el grado de armonización previsto es bajo o si la propia directiva prevé opciones para su aplicación o la determinación de su ámbito de aplicación. En tales circunstancias, la probabilidad de que surjan divergencias entre los Estados miembros aumenta automáticamente. En ambas situaciones, el desfase entre trasposiciones muy diferentes puede dar lugar a diferencias competitivas entre los Estados miembros, cuando en realidad el objetivo de la directiva es armonizar una norma a escala europea. Esta diferencia en la aplicación de las directivas en las fronteras interiores de la Unión Europea constituye claramente un obstáculo en la zona de residencia o de trabajo transfronteriza.

Cuando la trasposición de una directiva en dos Estados miembros vecinos da lugar a la creación de dos sistemas diferentes y estos sistemas se encuentran uno con otro en las fronteras, se origina cierta complejidad, que a veces puede conducir a una verdadera inseguridad jurídica. De este modo, las ambiciones de las regiones transfronterizas se ven obstaculizadas por normas nacionales divergentes, resultantes a su vez de diferencias en la aplicación del marco jurídico de la UE. Por tanto, un “obstáculo relacionado con las fronteras” no es solo una barrera para la libre circulación, como ha establecido sistemáticamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: es también una práctica, ya sea jurídica, reglamentaria o administrativa, que bloquea el potencial intrínseco de una región fronteriza en las interacciones transfronterizas. Así, pues, el desarrollo real de la cooperación transfronteriza se resiente por las diferencias en la trasposición de las directivas europeas entre los Estados vecinos. Y adolece además de falta de previsión por parte de los Estados miembros de la UE.

La cuestión que hay que plantearse, con vistas a mejorar las prácticas transfronterizas, es por tanto cómo garantizar la interoperabilidad de la trasposición de las directivas europeas: ¿cómo conseguir que *los* procesos de trasposición de las directivas den paso, en un contexto transfronterizo, a *un* proceso, un proceso común que permitiría resolver en origen la mayoría de las dificultades, esencialmente jurídicas y administrativas, con las que pueden toparse los agentes transfronterizos en los sectores cubiertos por las directivas en cuestión? El reto es importante, dado que la cuestión se enfrenta a resistencias evidentes por parte de los gobiernos, voluntarias o involuntarias y, a veces, simplemente estructurales.

⁷⁶ Artículo 288, apartado 3, del TFUE: “la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”.

Recomendación 11

Incorporar las preocupaciones relativas a los trabajadores fronterizos al proceso de trasposición de las directivas que repercutan en su fiscalidad directa.

→ La problemática transfronteriza podría tenerse en cuenta en la trasposición de directivas que incidieran en la fiscalidad directa de los trabajadores fronterizos de diversas maneras y en distintas fases de los procesos nacionales de trasposición. En consecuencia, se propone lo siguiente:

- **Antes de la trasposición**→ El objetivo es anticiparse a las dificultades que puedan plantear las medidas de trasposición y estudiar una solución adecuada, por específica que sea. Un enfoque consistiría en presionar al grupo de trabajo del Parlamento Europeo sobre cooperación transfronteriza, que se reúne desde 2015 periódicamente para debatir los grandes temas europeos desde la perspectiva de la cooperación transfronteriza⁷⁷. La idea es llevar los problemas de los residentes fronterizos desde sus regiones hasta Bruselas, para que el efecto frontera se tenga más en cuenta en la legislación europea. Otro enfoque consistiría en establecer un diálogo que se desarrollara con regularidad y de forma directa sobre las cuestiones fronterizas, partiendo de la previsión de que tener en cuenta el factor transfronterizo en la elaboración de las políticas públicas europeas se convirtiera en un auténtico reflejo; podría crearse una coordinación interministerial de las cuestiones transfronterizas, a semejanza del Consejo de Ministros de los países nórdicos y de la unión del Benelux, y realizar o encargar estudios de impacto transfronterizo.
- **En el momento de la trasposición**→ Como ampliación de las acciones previstas anteriormente, podría proponerse realizar estudios de impacto transfronterizo, no de la directiva, sino de las medidas previstas para trasponer la directiva²⁷⁸. Participar en los talleres de

⁷⁷ Véase, en ese sentido, A. Sander, "La integración de la cuestión transfronteriza en el debate europeo: el grupo de trabajo "transfronterizo" del Parlamento europeo", en G. Bachoué Pedrouzo y R. Colavitti (eds.), *La Gobernanza transfronteriza*, Bruylant-Larcier, Bruselas, 2022, pp. 77-81.

⁷⁸ El objetivo de un estudio de este tipo es analizar los efectos transfronterizos de una directiva que pueden no haber sido percibidos o identificados en el momento de su elaboración, para arrojar así luz adicional sobre las iniciativas legislativas al poner de relieve su impacto transfronterizo.

trasposición de la Comisión Europea podría ser interesante. Pero la solución más útil sería establecer una coordinación interestatal previa a la trasposición, a semejanza de las reuniones a las que dio lugar el Tratado de Aquisgrán sobre la frontera franco-alemana: se trataría de generalizar un principio de trasposición idéntico para las directivas europeas, garantizando cierto grado de convergencia y concordancia de derechos entre territorios vecinos. En general, nada impide que las Administraciones nacionales encargadas de la trasposición se aproximen, ya sea mediante intercambios informales de expertos o en el seno de un grupo de trabajo interestatal⁷⁹, a modo de coordinación mínima entre Estados previa a la trasposición, lo que permitiría conocer sistemáticamente las opciones seleccionadas por el país vecino sobre las principales cuestiones planteadas por la trasposición.

- Durante la fase de seguimiento y comprobación→ Durante la fase de supervisión de la trasposición, puede proponerse una comparación europea, o al menos bilateral, de las medidas de trasposición. Pero este trabajo es complejo: se trata de medidas que, en ocasiones, entraron en vigor varios años antes y cuyos efectos pueden haberse visto aplazados por el transcurso de periodos transitorios. También requiere una evaluación completa de determinadas medidas en un contexto marcado por la escasez de datos transfronterizos⁸⁰. Por todas estas razones, los intervinientes con competencia dentro de estas regiones y, en particular, la Eurorregión NAEN, deben encargarse o elaborar ellos mismos informes sobre el impacto transfronterizo. En efecto, estos análisis detallados podrían contribuir a su vez, y a su propia escala, a mejorar el proceso global facilitando a las autoridades nacionales y europeas la identificación del impacto transfronterizo de la trasposición de directivas y la adopción de medidas correctoras. En este contexto, la observación transfronteriza, también por parte de los territorios, es crucial.

⁷⁹ Informe n.º 4095 registrado en la Asamblea Nacional (francesa por la Comisión de Asuntos Europeos y presentado por J.-L. Bourlanges y A. Chassaingne, "Los métodos de trasposición de las directivas europeas", 14 de abril de 2021, especialmente p. 63.

⁸⁰ Esta falta de datos demuestra que la evaluación *ex post* se parece a menudo más a un informe valorativo que a una evaluación en profundidad.

PARTE III. RECOMENDACIONES RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN LA ZONA ESTUDIADA

1. PRESENTACIÓN SINTÉTICA DE LAS RECOMENDACIONES

Este estudio sobre la tributación de los trabajadores transfronterizos que proceden de los Pirineos Atlánticos, en la parte francesa, y se trasladan a Euskadi o Navarra, en la parte española, o viceversa, establece tres tipos de recomendaciones, que se resumen a continuación.

Las primeras recomendaciones se refieren a la condición de trabajador fronterizo franco-español como factor desencadenante de un régimen fiscal especial en la zona transfronteriza abarcada por el estudio.

Por ello, el grupo de expertos propone modificar los criterios de reconocimiento del estatus de trabajador fronterizo. Dado que los criterios para poder beneficiarse de este estatus son muy restrictivos, actualmente quedan cubiertas muy pocas situaciones. ¿Qué ocurre con la persona que cruza la frontera todos los días para ir a trabajar cuando su residencia y/o su actividad profesional se encuentran a solo unos pocos kilómetros de la zona considerada como fronteriza (20 kilómetros a cada lado de la frontera)? El riesgo de desigualdad, e incluso un sentimiento de injusticia, exige que se amplíe el abanico de situaciones.

Para alcanzar este objetivo, se propone flexibilizar los criterios aplicables y aumentar su número, tanto para la adquisición del estatus de trabajador fronterizo como para renovarlo. Dadas las circunstancias, parece necesario aclarar la definición de trabajador fronterizo y ampliar el ámbito de aplicación *ratione personae* del Convenio fiscal bilateral. También deberían armonizarse los procedimientos administrativos exigidos a ambos lados de la frontera para obtener o renovar el estatus de trabajador fronterizo. La creación de un registro común de trabajadores fronterizos en los territorios afectados contribuiría a facilitar estos procedimientos.

Un segundo tipo de recomendación estaría enfocado al régimen fiscal de los trabajadores fronterizos franco-españoles.

Una vez reconocido el estatus de trabajador fronterizo, sigue habiendo muchas zonas grises en el régimen fiscal aplicable a los trabajadores fronterizos. Se recomienda simplificar este régimen, tanto por lo que respecta a las definiciones y al ámbito de aplicación como en lo relativo a los trámites fiscales previstos. Anticiparse a las dificultades es también una forma de afrontar el asunto nada desdeñable. En general, el

conocimiento mutuo de las Administraciones tributarias competentes y el refuerzo de la cooperación administrativa fiscal parecen imprescindibles para el éxito del sistema.

Las recomendaciones finales son más transversales. No se refieren ni al estatus del trabajador fronterizo ni al régimen fiscal que se le aplica. No obstante, resultan ser complementos indispensables a las sugerencias anteriores para lograr un sistema fiscal coherente en materia de imposición de las rentas de los trabajadores fronterizos en la frontera franco-española.

Estas sugerencias, de carácter tanto conceptual como técnico, merecen cierta atención por parte de los responsables públicos. Algunas están directamente relacionadas con el estudio realizado, como la necesidad de crear un lugar/una estructura/una ventanilla que ofrezca asistencia a los trabajadores fronterizos, independientemente de su estatus. Otras son más generales y pretenden incorporar las preocupaciones transfronterizas a la adopción de toda normativa, ya sea local, nacional o europea. La trasposición de directivas plantea dificultades particulares desde este punto de vista.

Todas estas recomendaciones implican **distintos niveles de intervención**: la Unión Europea, los Estados en un ámbito intergubernamental, los Estados en el plano interno (gubernamental, legislativo, servicios descentralizados), la AECT de la Eurorregión NAEN, las entidades regionales, las entidades provinciales, y a veces las partes involucradas de alguna manera en cada territorio (abogados tributarios, universidades, empresas, trabajadores fronterizos, etc.).

También exigen **la adopción de métodos e instrumentos diversos**: reglamentos de la UE, directivas europeas, tratados bilaterales, canjes de notas entre ministerios, coordinación interestatal, modificación o instauración de prácticas administrativas, armonización de trámites administrativos, comunicación directa entre departamentos, intercambios de información, elaboración conjunta de un permiso de trabajo fronterizo, negociaciones, grupos de presión, recopilación de datos, estudios de impacto, acuerdos de colaboración, institucionalización, etc.

2. RECAPITULACIÓN DE RECOMENDACIONES

1. Establecer una definición precisa de trabajador fronterizo.

- a) Ya sea mediante una definición europea global de trabajador fronterizo que sirva para homogeneizar las definiciones aplicadas hasta ahora exclusivamente al ámbito de la fiscalidad, del derecho laboral o de la protección social.
- b) O bien instituyendo un concepto unívoco de trabajador fronterizo en la frontera franco-española que contenga criterios objetivos para definir el trabajo fronterizo.

2. Ampliar el campo de aplicación *ratione personae* del Convenio fiscal de 1995 y de sus textos complementarios.

- a) En cuanto al criterio territorial, ampliando el ámbito geográfico afectado por la cuestión para definir al trabajador considerado fronterizo.
- b) En cuanto al criterio temporal, previendo un umbral diario no susceptible de reducción, pero suficientemente amplio para considerar a un trabajador como trabajador fronterizo.

3. Armonizar los procedimientos administrativos para acreditar el estatus de trabajador fronterizo.

- c) Poner en circulación una tarjeta de identidad transfronteriza, un permiso de trabajo transfronterizo o un documento equivalente.
- d) Suprimir la obligación de que los trabajadores fronterizos presenten ante las empresas que los contratan un certificado anual de exención.

4. Crear un registro común de trabajadores fronterizos.

5. Anticipar las posibles dificultades determinando las normas fiscales aplicables a la imposición de los salarios del personal de una AECT/EGIE encargada de una misión transfronteriza.

6. Crear un centro de asistencia técnica para la fiscalidad transfronteriza.

7. Instaurar una red EURES transfronteriza, con expertos fiscales.

8. Reforzar la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales competentes.

- a) Otorgando competencias a los servicios de enlace para reconocer la posibilidad de un contacto directo.
- b) Reforzando la transparencia en la circulación de documentos administrativos.
- c) Creando un lugar de encuentro para los funcionarios de las Administraciones tributarias.
- d) Autorizando inspecciones y controles fiscales simultáneos de los sujetos pasivos por parte de los servicios de ambos Estados.

9. Instituir un Centro de cooperación fiscal.

10. Desarrollar un sistema de igualación fiscal.

11. Incorporar las preocupaciones de los trabajadores fronterizos al proceso de trasposición de las directivas que repercutan en su fiscalidad directa.

- a) Antes de la trasposición.

- b) En el momento de la trasposición.
- c) En la fase de seguimiento y comprobación de las medidas de trasposición.

ACLARACIÓN FINAL

A lo largo de este informe se ha realizado un análisis legal y jurisprudencial del concepto de trabajador fronterizo en los territorios de la Euroregión NAEN, así como de las implicaciones fiscales que dicho estatus conlleva. En cualquier caso, es importante tener en cuenta que lo recogido en este documento es un análisis general y que la situación debe analizarse caso por caso, dada la elevada casuística que comporta. De lo anterior se desprende que cualquier solución o conclusión respecto a un trabajador concreto debe ser alcanzada tras un tratamiento *ad hoc* de la cuestión, especialmente teniendo en cuenta que estamos ante un contexto que involucra a diferentes Administraciones de diferentes Estados.

Las recomendaciones abren diversas líneas de trabajo, algunas de las cuales, si resultan de interés, requerirán estudios adicionales.

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA 1	Resumen de las situaciones cubiertas y no cubiertas por el estatus de trabajador fronterizo según los convenios franco-españoles	p. 20
TABLA 2	Tabla resumen de los trámites administrativos requeridos en Navarra para ser considerado trabajador fronterizo	p. 26
TABLA 3	Tabla resumen de los trámites administrativos requeridos en Guipúzcoa para ser considerado trabajador fronterizo	p. 28
TABLA 4	Tabla resumen de los trámites administrativos requeridos en Francia para ser considerado trabajador fronterizo	p. 29
TABLA 5	Trámites administrativos relacionados con el estatus de trabajador fronterizo	p. 30
TABLA 6	Comparativa de la residencia fiscal	p. 40
TABLA 7	Conclusiones sobre la tributación del trabajador fronterizo – situaciones cubiertas o no	p. 55

BIBLIOGRAFÍA

Artículos

MERINO JARA I., «El régimen fiscal de los trabajadores transfronterizos: problemas actuales en la legislación interna y los cdis españoles. Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional, Institutos de Estudios Fiscales», Documentos de trabajo 7/2018, p. 95

NURIA ESCALADA UTRILLA, «Trabajadores fronterizos en el Convenio de Doble Imposición con Francia. Polémica aplicación del Acuerdo complementario de 25 de enero de 1961», Cuadernos de Formación. Colaboración 5/14. Volumen 17/2014. pp.72-75.

VILLAVERDE GÓMEZ, B., y DUARDO SÁNCHEZ, A. (2011): «Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria», Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 1/2011.

Estudios

EMPLEO, «Diagnóstico del Empleo Transfronterizo en La Euroregión Nueva-Aquitania Euskadi Navarra»

CITICOOP, «Guía transfronteriza para ciudadanos de nacionalidad europea». Vivir y trabajar en Bidasoa Txingudi-Trabajadores transfronterizos-Junio 2014

Misión Operación Transfronteriza (MOT), «Las solidaridades transfronterizas, propuestas y recomendaciones para evaluar los proyectos transfronterizos con vistas a 2007», 15 de febrero de 2007.

COMITÉ DE LAS REGIONES (2004): Dictamen de 30 de septiembre de 2004 “Trabajadores transfronterizos -Balance de la situación tras 10 años de mercado interior, problemas y perspectivas”, DOCE C-43, 18 de febrero de 2005.

PARLAMENTO EUROPEO (2001): Resolución sobre la situación de los trabajadores transfronterizos, DOCE C-262/148, 18 de septiembre de 2001.

PARLAMENTO EUROPEO (1997): Dirección General de Estudios, “Los trabajadores fronterizos en la Unión Europea”, Documento de trabajo, Serie de Asuntos Sociales –W 16A–, recurso en línea: http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_es.htm

COMISIÓN EUROPEA: Propuesta de 1979 relativa a la armonización de las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta en relación con la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad, DOCE C 21/6, 26 de enero de 1980.

ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO 1	Resumen de los principales convenios bilaterales de doble imposición	
ANEXO 2	Convenio entre la República Francesa y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscales en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (FR)	
ANEXO 2 BIS	Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y 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 (ES)	BOE núm. 140, de 12 de junio de 1997
ANEXO 3	Orden Foral 59 /201, de 13 de abril, del Ministro de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento y se aprueba el modelo 047 para la solicitud del reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo (Publicada en el Boletín Oficial de Navarra de 3 de mayo de 2011)	Boletín Oficial de Navarra de 3 de mayo de 2011
ANEXO 4	Formulario 047 -Solicitud de reconocimiento de trabajador fronterizo (Navarra)	
ANEXO 5	Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre, por el que se crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas un Registro de Trabajadores Fronterizos	
ANEXO 6	Orden Foral 65/2023, de 8 de febrero, de la Diputación de Guipúzcoa por la que se aprueba el modelo 002 de solicitud de alta, modificación y baja en el Registro de Trabajadores Fronterizos y se establece el lugar y plazo para su presentación	Boletín Oficial de Guipúzcoa de 22 de febrero de 2023
ANEXO 6 BIS	Formulario 002 -Registro de trabajadores transfronterizos (Guipúzcoa)	

ANEXO 7	Formulario 5166 de reconocimiento del estatus de trabajador fronterizo (Francia)	
ANEXO 8	Lista de los municipios localizados en zona fronteriza	Orden Foral 59 /201, de 13 de abril
ANEXO 9	Certificado de residencia en Francia -5000 ES	Cerfa 12816
ANEXO 9 BIS	Certificado de residencia en Francia -5000 FR	Cerfa 12816
ANEXO 10	Declaración de ingresos de origen extranjero y rentas percibidas en el extranjero por un contribuyente con residencia en Francia.	Cerfa 11226*27
ANEXO 11	Impuesto sobre la renta de las personas físicas -Modelo 102	Agencia Tributaria
ANEXO 12	Los baremos IR (FR) e IRPF (ES)	
ANEXO 13	Derechos y obligaciones del trabajador transfronterizo	Hendaya
ANEXO 14	Personas físicas con domicilio fiscal fuera de Francia. Impuesto sobre la renta 2024	Cerfa 2041-E

ÍNDICE DE CONTENIDOS

ÍNDICE	1
PREFACIO	2
CONSIDERACIONES INICIALES	3
INTRODUCCIÓN	6
PARTE I. EL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO	7
1. EL CONCEPTO DE TRABAJADOR FRONTERIZO	7
1.1. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL TRABAJADOR FRONTERIZO	7
1.2. LAS DIFERENTES PERCEPCIONES DEL TRABAJADOR FRONTERIZO	10
A. Desde el punto de vista del derecho laboral	10
B. Desde el punto de vista de los regímenes de seguridad social	11
C. Desde el punto de vista tributario	12
a. Consideraciones generales en Europa	12
b. Consideraciones específicas en la frontera franco-española	15
1.3. CRITERIOS PARA LA ADQUISICIÓN DEL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL	16
A. El marco jurídico	16
a. El Convenio bilateral de 10 de octubre de 1995 y los textos complementarios	17
b. Criterios para ser considerado trabajador fronterizo en Navarra	18
c. Criterios para ser considerado trabajador fronterizo en Guipúzcoa	21
d. Criterios para ser considerado trabajador fronterizo en Francia	23
e. Tabla comparativa	23
B. Problemas derivados del concepto de trabajador fronterizo	24
a. El concepto de “trabajador fronterizo” abarca realidades diferentes	24
b. La falta de claridad del concepto de trabajador fronterizo en materia fiscal entre Francia y España	24
c. La diversidad de criterios según las zonas estudiadas	24
d. Los problemas que plantea el elemento geográfico e el cambio de residencia	25
e. La no adecuación del criterio de ida y vuelta aplicado a las nuevas formas de trabajo	25
C. Recomendaciones relativas al estatus de trabajador fronterizo franco-español, desencadenante de un régimen fiscal especial	26
2. TRÁMITES ADMINISTRATIVOS PARA LA ADQUISICIÓN DEL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL	28
2.1. LA DIVERSIDAD DE LAS FORMALIDADES ADMINISTRATIVAS	28
A. Formalidades administrativas para ser considerado trabajador fronterizo en Navarra	28
B. Formalidades administrativas para ser considerado trabajador fronterizo en Guipúzcoa	30
C. Formalidades administrativas para ser considerado trabajador fronterizo en Francia	32

D. Tabla recapitulativa de los trámites administrativos para ser considerado trabajador fronterizo-----	34
2.2. <i>RECOMENDACIONES RELATIVAS A LOS TRÁMITES ADMINISTRATIVOS NECESARIOS PARA LA ADQUISICIÓN Y LA RENOVACIÓN DEL ESTATUS DE TRABAJADOR TRANSFRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL</i> -----	35
3. CONCLUSIONES INTERMEDIAS SOBRE EL ESTATUS DE TRABAJADOR FRONTERIZO FRANCO-ESPAÑOL -----	37
PARTE II. RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS APLICABLE A LA ZONA TRANSFRONTERIZA ENTRE PIRINEOS-ATLÁNTICOS, NAVARRA Y GUIPÚZCOALE -----	39
1. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL TRABAJADOR FRONTERIZO -----	40
1.1. <i>CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL EN LOS TERRITORIOS OBJETO DEL ESTUDIO</i> -----	40
A. Determinación de la residencia fiscal en Navarra-----	40
B. Determinación de la residencia fiscal en Guipúzcoa -----	43
C. Determinación de la résidence fiscal en Pirineos Atlánticos-----	43
D. Comparativa para la determinación de la residencia fiscal en los tres territorios-----	44
1.2. <i>CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINAR LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN LOS TERRITORIOS OBJETO DEL ESTUDIO</i> -----	45
2. LOS PRINCIPIOS DEL CONVENIO FISCAL FRANCO-ESPAÑOL APLICABLES A LA SITUACIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS -----	46
3. APLICACIÓN A SITUACIONES CONCRETAS DE IMPOSICIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA -----	48
3.1. <i>LA TRIBUTACIÓN DEL TRABAJADOR FRONTERIZO</i> -----	49
A. Tributación de los trabajadores fronterizos residentes en Francia (Pirineos Atlánticos) -----	49
B. Tributación de los trabajadores fronterizos residentes en España (Guipúzcoa o Navarra) -----	50
3.2. <i>TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES A LOS QUE NO SE RECONOCE EL ESTATUS DE FRONTERIZOS PERO QUE PERCIBEN INGRESOS EN EL ESTADO EN EL QUE NO RESIDEN</i> -----	54
A. Tributación de las rentas españolas (navarras o vascas) de los trabajadores sin estatus de trabajador fronterizo residentes en Francia-----	55
B. Tributación de ingresos franceses del trabajador sin estatus de trabajador fronterizo residente en España (Navarra o Guipúzcoa) -----	56
C. Tributación de los funcionarios residentes en el territorio del Estado vecino a la entidad pública que los emplea -----	58
3.3. <i>TABLA COMPARATIVA DE LAS SITUACIONES DE TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA ZONA Y FUERA DE LA ZONA FRONTERIZA</i> -----	59
4. PROBLEMAS ESPECÍFICOS DEL SISTEMA FISCAL EN UN CONTEXTO TRANSFRONTERIZO -----	61
4.1. <i>LA TRIBUTACIÓN DE LOS EMPLEADOS DE UN ORGANISMO DE COOPERACIÓN TERRITORIAL</i> -----	61

4.2.	<i>ACCESO A LA INFORMACIÓN FISCAL PERTINENTE</i>	63
A.	Acceso a la información del trabajador fronterizo: la cuestión de la ventanilla	63
B.	Acceso a la información fiscal para los servicios de un Estado vecino: la cuestión de la cooperación administrativa transfronteriza	67
4.3.	<i>LA IGUALACIÓN FISCAL TRANSFRONTERIZA</i>	71
4.4.	<i>LA TRASPOSICIÓN DE DIRECTIVAS FISCALES EN UN CONTEXTO TRANSFRONTERIZO</i>	72
PARTE III. RECOMENDACIONES RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES FRONTERIZOS EN LA ZONA ESTUDIADA		76
1.	PRESENTACIÓN SINTÉTICA DE RECOMENDACIONES	76
2.	RECAPITULACIÓN DE RECOMENDACIONES	77
	ÍNDICE DE TABLAS	80
	BIBLIOGRAFÍA	81
	ÍNDICE DE ANEXOS	82
	ÍNDICE DE CONTENIDOS	84