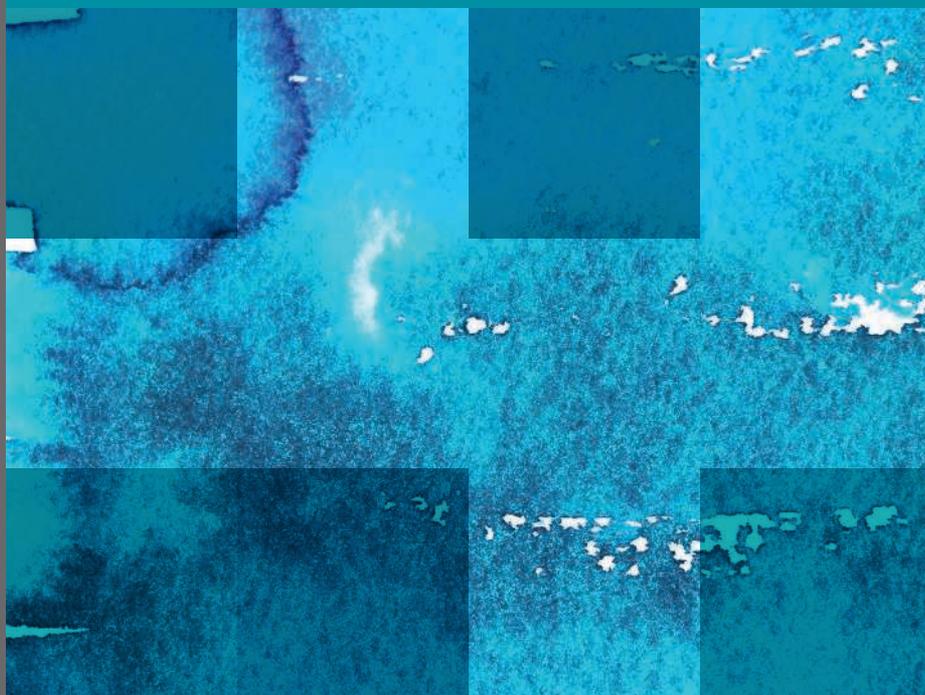


La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

2.ª Edición

■ CISS



José Miguel Golpe Saavedra
Karen Hernández Bustos

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

2.^a Edición

José Miguel Golpe Saavedra
Karen Hernández Bustos

© José Miguel Golpe Saavedra y Karen Hernández Bustos, 2019
© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502
e-mail: clientes@wolterskluwer.com
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: febrero 2019

Depósito Legal: M-3583-2019

ISBN versión impresa: 978-84-9954-090-0

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-091-7

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

José Miguel Golpe Saavedra

Karen Hernández Bustos

Por otra parte, se realiza un pequeño análisis del trabajador impatriado y de las ventajas fiscales que tiene en España.

2. DEFINICIÓN DE EXPATRIADO Y POLITICAS DE MOVILIDAD INTERNACIONAL

Se considera que un empleado es expatriado cuando su empresa lo desplaza de forma temporal a trabajar a otro país donde la misma tiene intereses económicos. El período de tiempo por el cual se desplaza el trabajador suele variar en función de la empresa y el país de origen.

Las políticas de movilidad internacional de trabajadores más habituales son las siguientes:

a. **Laissez-faire.** El método «Laissez-faire» se caracteriza porque la empresa le paga una cantidad bruta al trabajador expatriado sin tener en cuenta la tributación del país al que se marcha a trabajar.

Este método supone una ventaja al trabajador cuando los impuestos que paga en el país de destino son inferiores a los paga en su país de origen.

b. **Tax Equalization.** Con el método «Tax Equalization» el empleador garantiza el mismo nivel de vida del trabajador expatriado en su país de origen y su país de destino. En consecuencia, lo que la garantiza es que el trabajador expatriado o desplazado obtenga el mismo ingreso neto.

c. **Tax protection.** Con el método «Tax protection» el trabajador desplazado obtendrá, en el peor de los casos, el mismo sueldo neto en su país de origen y en su país de destino.

La ventaja del método Tax Protection es que el empleado desplazado nunca estará peor que en su país de origen.

3. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL EMPLEADO

La residencia fiscal se puede analizar desde dos puntos de vista diferente. En primer lugar, y a tomar como base a España, analizaremos la residencia fiscal del contribuyente en territorio español. En segundo lugar, se hará una pequeña explicación de cómo determinar la residencia fiscal a través de los convenios de doble imposición internacional.

3.1. *Residencia fiscal. España*

Para determinar si una persona es o no residente en España a efectos fiscales existen dos criterios y una presunción.

Así pues, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando:

1) Primer criterio

«a) *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español...*».

Es decir, que una persona física que haya estado viviendo en España, durante el año natural, más de 183 días se considera residente en España a efectos fiscales y, por ende, debe tributar por el IRPF.

Es importante recordar, tal como indica el artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF, que ausencias temporales se tienen en cuenta en la suma de días de permanencia en territorio español salvo que se pueda acreditar, mediante un certificado de residencia fiscal, que el obligado tributario es residente en otro país. Si bien, este certificado de residencia fiscal, *a priori*, puede no ser suficiente para acreditar la residencia fiscal cuando se trate de un paraíso fiscal.

2) Segundo criterio

«b) *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*».

CASO PRÁCTICO

Consideramos a un joven que se marcha a Irlanda a estudiar y trabajar con el objetivo de aprender inglés. Durante el año natural, obtiene unos ingresos de 14.000 euros brutos. Por el contrario, en España es propietario de una sociedad y tiene varios inmuebles que ha obtenido por herencia. El joven obtiene unos ingresos totales de 70.000 euros brutos.

¿Residencia fiscal del joven?

Para determinar la residencia fiscal del joven traemos a colación parte del artículo 9 de la Ley del IRPF.

«1. *Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé **cualquiera** de las tres circunstancias:*

a) *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. ...*

b) *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta...*».

De acuerdo con el precepto legal anterior, el joven es residente fiscal en España porque el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos están en territorio español (la empresa y los inmuebles y las rentas que obtiene gracias a ambos, principalmente).

3) Presunción

De acuerdo con el artículo 9.1.b, 2 párrafo):

«Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

En procedimiento administrativo será el contribuyente el que deba probar que no tiene su residencia habitual en territorio español aún cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Por el contrario, en el proceso judicial, y tras varias sentencias, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) deberá probar la presunción, en este caso concreto, de que el contribuyente tiene su residencia habitual en España cuando residen habitualmente en el país el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

3.2. *Residencia fiscal. Modelo de convenio de la OCDE*

Para la determinación de la residencia fiscal existen cinco criterios. Se considera que tiene su residencia habitual en el país en el cuál se cumpla el primer criterio. Si el primer criterio lo cumple en ambos países, debemos acudir al segundo criterio y así sucesivamente hasta que no se cumpla el criterio en alguno de los dos países. En el supuesto de que tengamos que llegar al quinto criterio, algo poco habitual, deberá haber un acuerdo amistoso entre las administraciones para determinar en cual de los dos países es residente fiscal el contribuyente.

Los criterios son los siguiente:

1. Vivienda habitual.
2. Centro de intereses vitales.
3. Residencia habitual.
4. Nacionalidad.
5. Acuerdo amistoso entre las Administraciones.

4. **APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 7.P) DE LA LEY DEL IRPF**

El IRPF establece la exención del artículo 7.p) para aquellos trabadores expatriado y que cumplan una serie de requisitos. A continuación, se traerá a colación el artículo 7.p) de la Ley del IRPF. Con posterioridad, se analizará dicho artículo y se explicará el mismo con varios casos prácticos. Así pues,

«Estarán exentas las siguientes rentas:

p) Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1. *Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la*

entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 de artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. 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 trata de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente 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 una cláusula de intercambio de información.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de exesos excluidos de tributación previstos en el reglamento de este impuesto (artículo 9.a.3.b de Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004 de 20 de febrero, en adelante Reglamento del IRPF), cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de exesos en sustitución de esta exención».

De acuerdo con el artículo 7.p, los requisitos para que un contribuyente por el IRPF se pueda aplicar la exención son los siguientes:

1. El empleado debe trasladarse al extranjero a una empresa/entidad no residente en España. La complejidad del cumplimiento de este requisito radica cuando se trata de entidades vinculadas de acuerdo al artículo 18 de la Ley 27/2014 del Impuesto Sobre Sociedades. El motivo es que puede no estar clara que empresa es la que se beneficia del trabajo realizado efectivamente en el extranjero, esto es, la empresa residente en España o la no residente.

No obstante, hay una serie de servicios que no estarán exentos por el artículo 7.p) de la Ley del IRPF. A saber,

a) Cuando se realiza un trabajo con un fin comercial.

b) Cuando se realiza algún tipo de trabajo en el extranjero que pueda beneficiar a todas las empresas del grupo empresarial o a la empresa matriz en España. Por ejemplo, la creación de un programa informático. En este caso, el trabajador expatriado no podría aplicarse la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

2. La renta obtenida debe ser considerada rendimiento del trabajo de acuerdo con la Ley del IRPF. Por otra parte, destacar que la AEAT no considera la posibilidad de aplicarse la exención del artículo 7.p) a los administradores de las sociedades. Si bien, existen varias Sentencias que abren la puerta a una posible exención de tal artículo. En las mismas, se admite la aplicación de la exención por



En la fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados se aborda de una manera sencilla la tributación de aquellos empleados que son desplazados por sus empresas al extranjero. Concretamente, en esta segunda edición, se actualiza la legislación y, por ende, los casos prácticos de los países examinados en la primera edición. Por otra parte, se analizan tres nuevos países de gran importancia, esto es, Irlanda, Holanda y Marruecos.

Se trata de una obra de extraordinaria actualidad, pues cada día es más habitual que las grandes corporaciones y algunas PYMES envíen a sus trabajadores al extranjero durante un período de tiempo, lo que impacta en gran medida sobre la tributación a la que están sometidos dichos empleados.

A lo largo de la obra, se trata de simplificar las legislaciones tributarias de diferentes países en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Del mismo modo, se analizan otros conceptos como la residencia fiscal o los convenios de doble imposición entre España y los países analizados en el libro.

ISBN: 978-84-9954-090-0



3652K25569

9 788499 540900



ER-0280/2005



GA-3305/0100