



Universidad Miguel Hernández

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Máster en Administración y Dirección de Empresas

Trabajo Fin de Máster

**LA IMPORTANCIA DE UNA ADECUADA PLANIFICACIÓN
FISCAL DE LAS REMUNERACIONES DE LOS TRABAJADORES
EN EL PROCESO DE INTERNACIONALIZACIÓN DE LA
EMPRESA. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO HISPANO-
COLOMBIANO.**

Curso académico 2015/2016.

Tutor: Juan Benito Gallego López.

Alumna: Elena Isabel Albaladejo Sobolewski.

Sumario

Sumario	2
Abreviaturas.....	5
Resumen.....	6
Palabras clave.....	6
<i>Abstract</i>	7
<i>Keywords</i>	7
Justificación del estudio.....	8
I. Metodología.....	11
II. Cuestiones previas.....	12
1. Introducción.....	12
2. La doble vertiente de la fiscalidad internacional: riesgo vs. ahorro	12
3. Nociones relativas a la configuración y aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.....	14
4. Métodos de eliminación de la Doble Imposición Internacional.....	17
4.1 Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional existentes.....	17
4.2 Método de exención previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición.....	18
4.3 Método previsto en la normativa interna	19
4.4 Encaje de los métodos para eliminar la Doble Imposición previstos en el CDI con el previsto en la normativa interna	19
5. Nociones relativas al concepto de residencia fiscal: normativa interna vs. previsiones de los Convenios para Evitar la Doble Imposición	20
5.1 Introducción al apartado.....	20
5.2 El concepto de residencia fiscal previsto en la normativa interna española	21
5.3 El concepto de residencia fiscal previsto en la normativa interna colombiana.....	22
5.4 El concepto de residencia fiscal previsto en el Convenio para Evitar la Doble Imposición.....	23
6. Nociones relativas a la configuración de los rendimientos del trabajo y su encaje en el seno del Impuesto español sobre la Renta de las Personas Físicas.....	24
7. La función de la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos ..	25

III.La planificación fiscal de los rendimientos del trabajo en el proceso de la internacionalización de la empresa.....	26
1.Introducción a la presentación del supuesto de hecho a partir del cual se pretende abordar el estudio	26
2.Exposición desglosada de los hechos: Expatriación de una trabajadora desde España a Colombia	26
3.Métodos de planificación fiscal a tener en cuenta en caso de desplazar a un trabajador al extranjero.....	28
3.A) <i>El régimen tributario previsto para los trabajadores desplazados al extranjero</i>	28
3.B) <i>El régimen tributario “de excesos” previsto para los trabajadores destinados al extranjero</i>	29
3.C) <i>Contingencias fiscales que pueden darse</i>	32
3.C).1 <i>Que la Administración tributaria española considere que María Luisa no es residente en territorio español y por tanto no puede aplicar la exención prevista en el IRPF para trabajadores desplazados al extranjero ni el régimen de excesos que se han referido.</i>	32
3.C).2 <i>Que ambas Administraciones tributarias consideren que María Luisa es residente en su territorio y se produzca un conflicto de doble residencia fiscal.</i>	33
3.D) <i>Propuesta de planificación más conveniente</i>	39
4.Exposición desglosada de los hechos: Impatriación de un trabajador colombiano mediante su desplazamiento a España	39
5.Métodos de planificación fiscal a tener en cuenta en caso de desplazar a un trabajador al territorio español.....	40
5.A) <i>Aplicación del régimen previsto para trabajadores desplazados a territorio español</i>	40
5.B) <i>La posibilidad de considerar como exonerados de tributación a determinados gastos denominados “de representación”</i>	41
5.C) <i>Contingencias fiscales que pueden darse</i>	42
5.C).1 <i>Que no se presente el modelo 149 necesario para ejercitar la opción de aplicación del régimen previsto para trabajadores desplazados a territorio español.</i>	42
5.C).2) <i>Que la mercantil contratante no se informe acerca de si la persona contratada ostentaba o no previamente la condición de residente en territorio español en el momento de formalizar el contrato</i>	43
5.C).3. <i>Que la mercantil contratante cometa errores de gestión fiscal a la hora de abonar rendimientos en especie a los “trabajadores circulantes”.</i>	44

<i>5.D)Propuesta de planificación más conveniente</i>	46
Para evitar los riesgos fiscales que se han expuesto, se recomendaría implementar las siguientes medidas en la gestión de la mercantil:.....	46
IV.Cuantificación económica de las repercusiones en la empresa de alguno de los métodos de planificación y riesgos fiscales expuestos.....	47
1.Introducción.....	47
2.Repercusiones económicas derivadas de la aplicación o no aplicación del régimen de trabajadores desplazados al extranjero.....	47
2.1Consecuencias en sede del trabajador.....	47
2.2Consecuencias en sede de la empresa	48
3.Repercusiones económicas derivadas del hecho de que la Administración Tributaria en un procedimiento de comprobación posterior denegase la aplicación del régimen de trabajadores desplazados a territorio extranjero por considerar que la trabajadora ha pasado a ostentar la condición de no residente	48
3.1Consecuencias en sede del trabajador.....	48
3.2Consecuencias en sede de la empresa	49
VI.Conclusiones	51
Fuentes y bibliografía	53
Normativa española	53
Normativa colombiana	53
Normativa internacional	54
Jurisprudencia.....	54
Consultas de la Dirección General de Tributos.....	54
Bibliografía	54
<i>Monografías</i>	54
<i>Artículos</i>	55
Webgrafía	56

Abreviaturas.

CDI: Convenio para Evitar la Doble Imposición.

DET: Decreto 624 de 30 de marzo de 1989, regulador del Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la dirección general de impuesto nacionales de aplicación en Colombia.

DII: Doble Imposición Internacional.

DGT: Dirección General de Tributos.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRNR: Real Decreto 5/2004, de 5 de marzo, regulador del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LIS: Ley 27/2014 de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

LPGE: Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015.

MCOEDE: Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

RIRNR: Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

RIRPF: Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo que regula el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Resumen.

En un mundo cada vez más globalizado, resulta más que frecuente que las empresas, en el seno de su quehacer diario, se vean en la necesidad/oportunidad de interrelacionarse con operadores jurídicos de otros Estados, desplazar parte de su producción al extranjero, o simplemente abrir mercado en otros países.

Además de las condiciones de carácter técnico, logístico o de toda índole meramente operativa, el personal de dirección implicado en tomar decisiones de esta clase, habrá de tener en cuenta otro aspecto, a veces subestimado, pero igual o más importante que los demás, por las consecuencias económicas que puede conllevar. Esto es: el aspecto tributario.

Es bien sabido que prácticamente todas las operaciones que se llevan a cabo en el tráfico jurídico tienen repercusiones de carácter tributario, ahora bien, dichas consecuencias se magnifican si llevamos a cabo operaciones en las que hay más de un país implicado, porque el operador jurídico, en este caso la empresa, se ve en la necesidad de relacionarse con más de una Administración tributaria.

Todos los aspectos anteriores, acaban por constituir una cuestión que debemos tener en consideración por las implicaciones que puede tener para la empresa que se vea implicada en un proceso de internacionalización.

Por ello, la prevención y análisis minuciosos, se hacen absolutamente necesarios para todo operador que desee controlar, aunque sea de forma aproximada, los riesgos que pueden amenazar su subsistencia.

Palabras clave.

Internacionalización, trabajadores expatriados, trabajadores impatriados, Doble Imposición Internacional, Convenios para Evitar la Doble Imposición, planificación fiscal, rendimientos del trabajo.

Abstract.

In an increasingly globalized world, it is common for companies to interact with legal operators of other States, moving part of its production abroad, or simply opening market in other countries.

Besides the conditions of technical, logistical or operational nature, the management staff involved in making decisions of this kind, must take into account another aspect, sometimes underestimated, but equal to or more important than others: the tax aspect.

It is well known that all operations have tax implications, however, those consequences are magnified if we carry out operations involving more than one country.

Not only because there are different tax regimes which are in the need to coexist. In many cases, it is necessary to use supranational legal instruments, like Tax Conventions, to resolve the situation. This can carry on an added complication: the different interpretations that tax authorities can apply to the same case.

The analysis, become absolutely necessary for any operator which want to control, even approximately, the risks that may compromise their subsistence.

Keywords.

Internationalization, expatriate workers, impatriate workers, Tax Convention, tax planning, income from work.

Justificación del estudio.

En el ámbito de la internacionalización de la empresa, la práctica sobrepasa abundantemente a todos los supuestos “de laboratorio” que puedan plantearse, dando lugar a una casuística compleja y muy variopinta en lo que a los riesgos fiscales subyacentes y desconocidos a priori por los implicados respecta.

En muchas ocasiones, los operadores jurídicos desaprovechan la posibilidad de reducir lícitamente su factura fiscal, por no haber realizado una correcta planificación fiscal.

En no menos ocasiones, los riesgos tributarios no identificados acaban materializándose y suponiendo un perjuicio económico o reputacional grave para los implicados.

Dado que el presente estudio ha de obedecer a las reglas de la concreción y de la concisión, mediante el mismo, se propone al lector un análisis de algunos de los métodos de optimización y de las contingencias tributarias que con mayor frecuencia se producen en la práctica diaria.

Para un mejor seguimiento, el presente estudio se desarrollará a través de la exposición de un supuesto práctico en el que se abordan algunos de los escenarios tributarios totalmente verídicos a los que se enfrenta quién suscribe en su quehacer profesional diario relacionado con los procesos de internacionalización empresarial.

En la presente ocasión, el análisis se ha centrado en un aspecto muy concreto: los rendimientos del trabajo de los trabajadores expatriados e impatriados en un escenario de internacionalización de una empresa Española hacia Colombia.

El motivo de tal concreción viene dado por el hecho de que la vastísima extensión de la fiscalidad de la internacionalización requiere acotar el análisis que se proponga a un aspecto muy concreto, pues de lo contrario sería

imposible confeccionar un contenido mínimamente riguroso respetando la extensión a la cual debe obedecer el presente trabajo.

Pero el hecho de que se analicen en concreto únicamente dicha clase de rendimientos no implica que sea un aspecto ajeno a la esfera empresarial, sino todo lo contrario:

- La movilidad transfronteriza de los trabajadores es la forma primigenia y más habitual en la práctica de poner en marcha un proceso de internacionalización de la empresa.

- Tanto el ahorro fiscal como los riesgos fiscales que puedan producirse repercuten directamente en la economía y competitividad de la empresa, tal y como se plasmará a lo largo del presente trabajo.

El hecho de que se haya elegido Colombia como país de destino de la internacionalización y por tanto parte del análisis, obedece a que las características del país latinoamericano junto con las reformas que ha venido implementando su Gobierno lo hacen cada vez una economía más fiable y un destino más atractivo a los ojos de los inversores europeos y españoles, principalmente en lo que a algunos sectores respecta, como son el de las infraestructuras o el del turismo¹.

Prueba de las ingentes relaciones entre ambos países, es que en el año 2014, la inversión de España en Colombia llegó los 2.154,7 millones de dólares y, del mismo modo, las exportaciones colombianas con destino a España sumaron 3.263,4 millones de dólares².

La finalidad pues, es tratar de elaborar un contenido eminentemente práctico, a través del cual identificar algunos de los métodos de planificación y contingencias³ fiscales que más se dan en la práctica, así como establecer una especie de “catálogo” de los errores tributarios que se cometen y que toda

¹ En este sentido se pronunció el Ministro de energía y Turismo de España, José Manuel Soria en una rueda de prensa celebrada en Cartagena (Colombia), el 19 de septiembre de 2015. Fuente: http://wp.presidencia.gov.co/Noticias/2015/Septiembre/Paginas/20150919_01-Inversionistas-de-Espana-afirman-que-Colombia-hoy-es-una-gran-oportunidad-para-el-mundo-empresarial.aspx, fecha de consulta: 28 de noviembre de 2015.

² *Idem*.

³ Entendiendo por tal situaciones de incumplimiento o potencial incumplimiento de las normas tributarias no previstas por la empresa o por el trabajador y que pueden desembocar en una regularización por parte de la Administración tributaria.

empresa que pretenda minimizar los riesgos fiscales inherentes al proceso de internacionalización, debería tener en cuenta.



I. Metodología.

El método aplicado en la elaboración del presente trabajo es el empírico:

Para desarrollar el presente estudio se ha llevado a cabo un análisis del contenido de distintos instrumentos normativos de carácter tributario (tanto nacionales, españoles y extranjeros, como supranacionales) así como de la doctrina emanada de la Administración tributaria y de los distintos efectos derivados de aplicarlos a un supuesto de hecho concreto, con la finalidad de determinar los riesgos y beneficios que pueden producirse en sede del contribuyente.

De este modo, se ha llegado a la conclusión de que las complicaciones e interpretaciones que pueden llegar a coexistir en un supuesto de desplazamiento de trabajadores al extranjero aparentemente sencillo son prácticamente infinitas. Por ello, toda precaución por determinar claramente la situación del contribuyente antes de tomar cualquier decisión empresarial que implique movilidad transnacional, parece ser poca.

II. Cuestiones previas

1. Introducción

Dado que el presente trabajo se apoya en unos cimientos eminentemente jurídicos y, al fin y al cabo forjados en conceptos técnicos, parece de recibo plasmar unas cuestiones introductorias que permitan a cualquier lector, incluso aquel que no se encuentre familiarizado con este campo, una comprensión profunda y una lectura cómoda de las líneas que siguen.

2. La doble vertiente de la fiscalidad internacional: riesgo vs. ahorro

Como ya se ha referido, el presente trabajo se centra en desarrollar los efectos que la fiscalidad internacional⁴ tiene sobre la internacionalización de la empresa española hacia Colombia.

Dichos efectos han de ser analizados desde dos ópticas simultáneas: los riesgos fiscales derivados de que una misma empresa tenga que relacionarse con más de un sistema tributario (uno por país) y las posibilidades de ahorro fiscal que ello puede reportarle.

Como principal, aunque no único, **riesgo fiscal** a tener en cuenta, ha de ponerse de manifiesto la Doble Imposición Internacional de carácter jurídico⁵.

Según el MCOCDE que se definirá más adelante, la Doble Imposición jurídica internacional *es el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados a un mismo contribuyente, respecto de una misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo.*

⁴ Entendida por tal como la rama que se centra en analizar cómo interactúan entre sí las normas tributarias de diferentes Estados.

⁵ También existe la doble imposición económica, consistente en que la misma renta tributa por impuestos similares, pero en sede de personas distintas.

Esta situación de Doble Imposición jurídica se produce debido a que existen dos criterios de sujeción en los distintos Ordenamientos tributarios (criterios que determinan la obligación de pagar impuestos sobre la renta y el patrimonio a un determinado Estado), el criterio de sujeción personal (que implica que el Estado de residencia fiscal del contribuyente grave su renta y patrimonio mundiales con independencia de dónde se generen o hallen) y el criterio de sujeción real (que conlleva que el Estado en el que se genera tal renta o se encuentra tal patrimonio aplique un gravamen limitado sólo sobre dichos elementos).

Así, por ejemplo, un contribuyente que sea residente fiscal en España y obtenga un rendimiento del trabajo en Colombia, con carácter general tendría que tributar en España por criterio de sujeción personal y en Colombia, por criterio de sujeción real, lo cual conllevaría una situación de Doble Imposición jurídica internacional porque se estarían gravando las mismas rentas en un mismo periodo por dos Estados distintos. De este modo, habría que aplicar una solución para solventar dicha situación, la cual pasa principalmente por la aplicación de un CDI, como se desarrolla más adelante.

Por otro lado, como posibilidad de “**ahorro fiscal**”, ha de mencionarse el ejercicio de la economía de opción, que consiste en elegir, entre las distintas posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa, siempre y cuando ello no sea contrario a la normativa aplicable.

Ahora bien, en este punto ha de distinguirse la economía de opción del conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁶, que consiste en llevar a cabo actos artificiosos o impropios con la única finalidad de obtener un ahorro fiscal, o lo que es lo mismo, aprovechar la Ley para obtener resultados no queridos por la misma.

Por ejemplo, economía de opción es que un matrimonio elija entre tributar de forma individual o tributar de forma conjunta, en función de cuál de las dos opciones le resulte más económica.

⁶ Regulado en el artículo 15 de la LGT.

Sin embargo, se produciría un conflicto en la aplicación de la norma tributaria si dos personas constituyan una sociedad, una aporte dinero y la otra un inmueble y con posterioridad disuelvan la sociedad y la que aportó el dinero se quede con el inmueble y viceversa, tratando de evitar de esta forma el impuesto que grava la compra-venta mediante la aplicación del impuesto que grava la constitución-disolución de la empresa, que es inferior.

3. Nociones relativas a la configuración y aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición

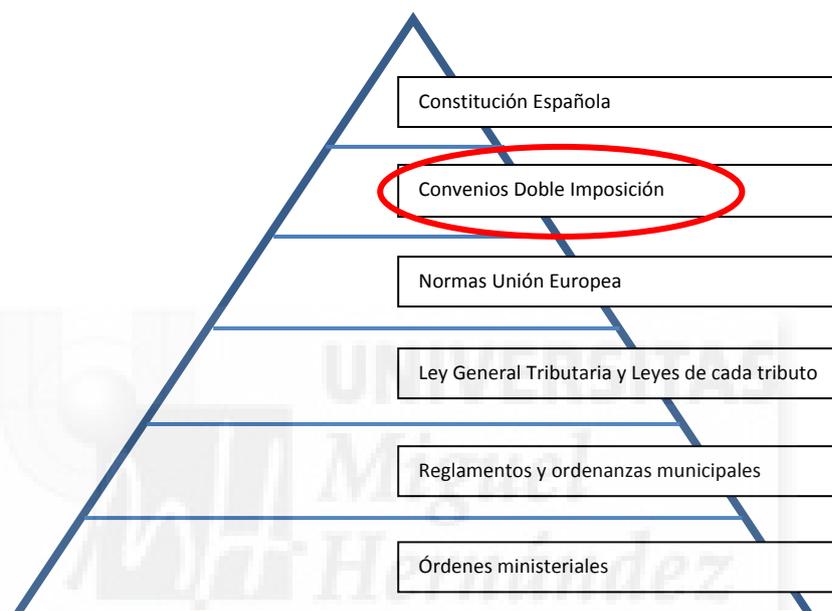
Como introducción que permita la comprensión de la explicación relativa a los CDI que sigue, ha de indicarse que los mismos se encuentran en una posición superior a la de la normativa interna, en lo que a los aspectos que se con ella se contradigan, respecta, tal y como se expondrá en detalle más adelante.

Por ejemplo, si el sistema tributario colombiano prevé que si una empresa española manda a un trabajador residente en España a Colombia a desarrollar allí un trabajo, el mismo será gravado en Colombia y sin embargo el CDI existente entre ambos países prevé que Colombia sólo podrá gravar a dicho trabajador residente en España si el mismo pasa más de 183 días allí, de forma continua o discontinua en el plazo de un año natural contado de fecha a fecha⁷, habrá de prevalecer lo previsto en el CDI en tanto en cuanto se contradice con lo previsto en la normativa interna.

⁷ Tal y como se detallará más adelante.

Dicha explicación encaja en nuestro sistema jurídico porque el mismo se rige por el principio de jerarquía normativa⁸, cuyo detalle queda claramente reflejado en el artículo 7 de la LGT, que se plasma en el siguiente gráfico piramidal (Gráfico 1) y en el que puede localizarse la posición de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, esto es, justo por debajo de la Constitución Española⁹.

Gráfico 1. Elaboración propia.



Esta posición conlleva que los CDI sean de preferente aplicación sobre las normas internas, en los aspectos en los que se contradigan con ellas.

Como ya se ha adelantado, a nivel internacional y para solventar las situaciones de Doble Imposición jurídica internacional referidas, existen unos instrumentos denominados Convenios Para Evitar la Doble Imposición Internacional, que son instrumentos bilaterales (porque son firmados por dos Estados)¹⁰, que tienen la condición de Tratado Internacional y que constituyen un “pacto” de reparto de poder tributario que garantiza la eliminación de la

⁸ Que significa que unas normas se aplican con preferencia sobre otras.

⁹ Ahora bien, nótese que a nivel doctrinal esta es una cuestión controvertida, pues algunos sectores consideran que los CDI tienen una postura superior a la de la Constitución, mientras que otros postulan que la Constitución es la norma suprema, en tanto en cuanto es la misma la que permite que los CDI formen parte del Ordenamiento Jurídico interno.

¹⁰ Salvo algunos países nórdicos y los de Pacto Andino, como Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú que también los tienen de carácter multilateral (Fuente: www.uned.es, fecha de consulta 29 de noviembre de 2015).

Doble Imposición (jurídica) tanto limitando la potestad tributaria¹¹ de los Estados, como estableciendo métodos para eliminar la Doble Imposición en caso de que esta se produzca.

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición siguen con carácter general el Modelo elaborado por la OCDE¹², se aplican en relación con los Impuestos sobre la Renta¹³ y el Patrimonio¹⁴ y distribuyen las reglas de limitación de la potestad tributaria, haciendo una distinción entre el Estado de la fuente de la renta o patrimonio (en el cual la misma se produce o encuentra) y el estado de residencia del contribuyente (para lo cual el propio texto del Convenio fija unos criterios a partir de los cuales determinar cuál es el Estado que ha de ser considerado como Estado de residencia del contribuyente).

Así, dicho instrumento determina en función de cada clase de renta o del patrimonio, cuál de los dos Estados implicados (el de la fuente o el de residencia) tiene derecho a gravar y en qué medida.

Además de dichas reglas de reparto, los CDI prevén métodos para eliminar la DII.

Tampoco puede dejar de decirse que la OCDE edita una serie de Comentarios, que sirven de orientación a la hora de interpretar el contenido de los Convenios.

Y tal y como refiere GARCÍA PRATS¹⁵, “los Comentarios <...> se convierten en una guía que sirve para determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en el Modelo de Convenio en el momento de aplicación e interpretación de los Convenios de Doble Imposición”.

¹¹ Entendida tal como el derecho que tienen los Estados a someter a imposición unas determinadas rentas.

¹² Aunque también existe un Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas, su utilización es residual. El modelo publicado por la OCDE es una guía que sirve para que los países puedan tomarla como referencia (si bien introduciendo ciertas variaciones) a la hora de elaborar los Convenios a suscribir en cada caso.

¹³ De las personas físicas y jurídicas.

¹⁴ También existen convenios en materia del Impuesto sobre las herencias (Impuesto sobre Sucesiones en España), pero nuestro país sólo tiene firmados tres de este tipo, con Francia, Grecia y Suecia.

¹⁵ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, “los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, Crónica Tributaria número 133/2009, páginas 101 a 2013, página 106.

4. Métodos de eliminación de la Doble Imposición Internacional

Tal y como se ha referido, los CDI contemplan métodos para eliminar la DII, pero no son los únicos, dado que nuestra normativa interna también prevé métodos con dicha finalidad.

4.1 Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional existentes

Como métodos para eliminar la doble imposición, han de citarse dos:

El método de exención, que a su vez se subdivide en exención íntegra y exención con progresividad y el método de imputación.

El método de imputación, que a su vez se subdivide en imputación ordinaria y en imputación íntegra.

El método de exención íntegra consiste en que el Estado en cuestión renuncia totalmente a someter a tributación una determinada renta¹⁶.

El método de exención con progresividad consiste en que el Estado en cuestión renuncia a someter a tributación una determinada renta, pero la tiene en cuenta a efectos de determinar el tipo de gravamen a aplicarle al resto de rentas del contribuyente¹⁷.

El método de imputación ordinaria consiste en que el Estado de residencia del contribuyente permite que se deduzca el impuesto pagado en el extranjero, con el límite del importe que dicha renta habría pagado en dicho Estado.

¹⁶ Como ejemplo de método de exención íntegra podemos citar los rendimientos del trabajo percibidos por los trabajadores desplazados al extranjero regulados en el artículo 7.p) de la LIRPF, los cuales, mediando el cumplimiento de determinados requisitos que se desarrollarán más adelante, no son sometidos a tributación en España: el Estado español, aunque podría, renuncia a someterlos a tributación.

El método de imputación íntegra consiste en que el Estado de residencia permite deducir sin limitación el impuesto pagado en el extranjero.

4.2 Método de exención previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición

En los Convenios para Evitar la Doble Imposición, se prevén los dos métodos de exención y el método de imputación ordinaria.

El método de exención íntegra se prevé por ejemplo en el artículo 21 del MCOOCDE, el cual refiere que todas las rentas distintas de las mencionadas en artículos precedentes que obtenga un residente de un Estado contratante en otro Estado, sólo podrán ser sometidas a tributación en el país de residencia, de modo que deja exentas de tributación dichas rentas en lo que al Estado en el que se generan respecta.

El método de exención con progresividad se prevé en el artículo 23B del MCOOCDE al referir que cuando en virtud de las previsiones del Convenio el Estado de residencia del contribuyente no pueda someter a tributación una determinada renta, podrá tenerla en cuenta a efectos de determinar el tipo de gravamen que le corresponde aplicar sobre el resto de rentas.

El método de imputación ordinaria se prevé igualmente en dicho artículo, el al referir que la DDI concedida por el Estado de residencia no podrá ser superior al importe que la hubiese correspondido abonar al contribuyente por dichas rentas o patrimonio en caso de haberlas obtenido o detentarlo en dicho Estado.

4.3 Método previsto en la normativa interna

El artículo 80 de la LIRPF, prevé una deducción para evitar la Doble Imposición Internacional que consistirá en que cuando el contribuyente obtenga rentas en el extranjero, al efectuar el cálculo de su Impuesto, podrá aplicar una deducción con motivo del Impuesto pagado en el extranjero, si bien la misma no podrá exceder de lo que hubiese correspondido abonar en España si dichas rentas se hubiesen obtenido en tal territorio.

Por tanto, podemos observar que el método previsto para eliminar la Doble Imposición Internacional regulado en la LIRPF, obedece al método de imputación ordinaria.

4.4 Encaje de los métodos para eliminar la Doble Imposición previstos en el CDI con el previsto en la normativa interna

Si bien lo referido anteriormente puede parecer un poco confuso, ha de aclararse que encaja perfectamente en el ordenamiento jurídico, en tanto en cuanto, el método de imputación ordinaria previsto en los CDI se ve reflejado en la normativa interna referida.

Ahora bien, nótese que dicho mecanismo interno es el reflejo de lo previsto en los CDI, pero también es de aplicación en el caso de que las rentas provengan de un país con el que España no tenga firmado un Convenio.

En cuanto a la exención con progresividad referida en el MCOCDE, la normativa interna del IRPF también la prevé en su Disposición Adicional Vigésima. Nótese en todo caso que dicho método sólo es aplicable en caso de que exista CDI, en tanto en cuanto para que sea de aplicación primero tiene que existir un Convenio que impida al Estado español someter un tributación un rendimiento que, en base a su normativa interna, sí que sería objeto de tributación plena.

5. Nociones relativas al concepto de residencia fiscal: normativa interna vs. previsiones de los Convenios para Evitar la Doble Imposición

5.1 *Introducción al apartado*

A lo largo del texto, se ha venido haciendo alusión al concepto de residencia a efectos tributarios.

Si bien, ha de procederse a una explicación más detallada del mismo, dado la incidencia que tendrá a la largo del presente estudio.

Así, ha de tenerse en cuenta que, a lo largo del trabajo, se van a exponer tres nociones distintas de residencia fiscal: la residencia fiscal según la normativa interna española, la residencia fiscal según la normativa interna colombiana y la residencia fiscal según el contenido del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos países.

A este respecto debe indicarse que una situación de doble residencia fiscal es considerada como perniciosa, principalmente porque la mayoría de los ordenamientos tributarios¹⁸ de los distintos países se estructuran en base al criterio de sujeción personal que, como se ha visto, consiste en someter a tributación la totalidad de las rentas o patrimonio mundiales del contribuyente que reside en dicho país, por lo que es fácil intuir que, si dicha situación se produce en más de un país a la vez, el perjuicio económico puede ser inmenso, dado que posiblemente se vea en una situación de Doble Imposición jurídica real¹⁹.

La noción de residencia fiscal contenida en el Convenio para Evitar la Doble imposición se aplicará cuando un determinado contribuyente sea considerado como residente fiscal en los dos países firmantes, dado que el

¹⁸ Existen excepciones, tales como Suiza, Costa Rica, o Colombia (este último con matices), en los cuales se aplica un sistema tributario que pivota sobre el criterio de sujeción real.

¹⁹ Aquí añadimos la coletilla "real" porque también pueden existir situaciones de Doble Imposición "potencial" o lo que es lo mismo, que en base a la estructura normativa de dos países ambos puedan gravar una determinada renta pero que, finalmente por aplicación de la propia normativa tributaria, como por ejemplo, bonificaciones, dicha renta quede sin ser efectivamente gravada en uno de los Estados.

criterio de residencia, junto con el de estado de la fuente, es uno de los dos criterios sobre los que pivota el reparto de soberanía tributaria establecido en los Convenios, por lo que es preciso determinar qué país ha de ser considerado como de residencia fiscal, para poder a continuación aplicar las reglas de reparto establecidas en el Convenio²⁰.

Así nos encontramos con que las normas internas de cada país definen el concepto de residencia, pero, en caso de que por aplicación de dichas normativas internas se produzca una situación de doble residencia fiscal, habrán de aplicarse las conocidas como “*tiebreaker rules*” o reglas de “desempate” previstas en el Convenio que dejan sin efecto a las previsiones establecidas al respecto en la normativa interna por ser contrarias entre sí, tal y como se explicará más abajo.

5.2 El concepto de residencia fiscal previsto en la normativa interna española

El artículo 9 de la LIRPF, prevé tres situaciones que permiten considerar a un contribuyente como residente fiscal en territorio español:

a) *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las **ausencias esporádicas**, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país <...>.*

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

c) *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.*

²⁰ Por ejemplo, el artículo 6.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, refiere que *las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situada en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado*, por tanto, para poder aplicar la regla del artículo (que el Estado en el que se encuentra el inmueble puede gravar la renta derivada del mismo y, dado que no lo prohíbe el texto, el estado de residencia del contribuyente distinto del Estado referido en primer lugar, también podrá gravar dicha renta), habrá de determinarse previamente cual es el Estado de la fuente de la renta y cuál es el Estado de residencia del contribuyente, máxime porque para que un Convenio sea aplicable a un caso concreto, ha de tratarse de un residente en un estado que obtiene una renta en otro estado, ambos firmantes del referido Convenio.

5.3 El concepto de residencia fiscal previsto en la normativa interna colombiana

El artículo 10 del DET²¹ prevé *grosso modo*, que: *se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:*

1. *Permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días de calendario consecutivos²².*

<...>

2. *Ser nacionales y que durante el respectivo año o periodo gravable:*

a. *su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; o,*

b. *el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; o,*

c. *el cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; o,*

d. *el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país; o,*

e. *Que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o,*

f. *tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal.*

²¹ Datos obtenidos de la página web de la Administración tributaria Colombiana (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN): www.dian.gov.co

²² Cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o periodo gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable.

5.4 El concepto de residencia fiscal previsto en el Convenio para Evitar la Doble Imposición

A los efectos del CDI suscrito entre España y Colombia²³, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo²⁴. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá (aplicando las *tiebreaker rules*) de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente.

c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

²³ Hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005.

²⁴ Por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales.

6. Nociones relativas a la configuración de los rendimientos del trabajo y su encaje en el seno del Impuesto español sobre la Renta de las Personas Físicas

Como ya se ha referido, el presente estudio se centra en el análisis de la fiscalidad internacional de los rendimientos del trabajo (salarios) percibidos por el trabajador expatriado o impatriado.

Pero como también se ha indicado más arriba, el hecho de que se analicen en concreto dichos rendimientos no implica que sea un aspecto ajeno a la esfera empresarial, sino todo lo contrario, tal y como se plasmará más adelante.

En cuanto al concepto de rendimientos del trabajo, el artículo 17.1 de la LIRPF, prevé que, *se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

Como breves notas relativas al Impuesto, ha de tenerse en cuenta que, dichos rendimientos, junto con los del capital inmobiliario, ganancias patrimoniales que no derivan de la transmisión del patrimonio propio e

imputaciones de renta²⁵ conforman la base imponible general del Impuesto, mientras que los rendimientos del capital mobiliario (salvo determinadas categorías) y las ganancias patrimoniales que derivan de la transmisión de patrimonio propio conforman la base imponible del ahorro del Impuesto²⁶.

Así, mientras que la base imponible general del impuesto tributa a un tipo progresivo²⁷ (a ello obedece la frase hecha de “cuanto más ganas, más pagas”), mientras que la base imponible del ahorro, tributa a un tipo de gravamen proporcional – progresivo establecido por tramos de renta²⁸.

7. La función de la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos

Como colofón al presente capítulo, el lector ha de saber que la Dirección General de Tributos española, es un órgano de la Administración tributaria, directamente dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda (que a su vez depende del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas) que, entre otras, tiene la función de emitir respuestas²⁹ a las consultas tributarias formuladas por los contribuyentes en relación con la interpretación y aplicación de la normativa tributaria a algunas de las cuales se hará mención a lo largo del presente trabajo. Dichas respuestas plasman el “parecer” de la Administración Tributaria con respecto a una situación concreta y sirven de guía a la hora de analizar un caso concreto, previendo cual puede ser la interpretación de la Administración³⁰.

²⁵ No se procede a desarrollar cada una de las categorías de renta, puesto que excede del contenido del presente trabajo, por no afectar directamente a su contenido.

²⁶ Nótese que no se incluye la definición de todas y cada una de las categorías de renta, dado que lo contrario excedería los límites establecidos para el presente estudio.

²⁷ Entre el 19% y el 45% aproximadamente.

²⁸ Entre el 19% y el 23%.

²⁹ Dichas respuestas de la Dirección General de Tributos pueden ser vinculantes (garantizan que la Administración no se apartará del criterio emitido por ella para el caso concreto o casos idénticos) o no vinculantes (no garantizan que la Administración no se vaya a apartar del criterio emitido en su respuesta).

Que una respuesta sea o no vinculante dependerá de si el consultante le ha facilitado o no a la Administración información todos y cada uno de elementos necesarios para conocer detalladamente el caso concreto sobre el que se va a pronunciar.

³⁰ En todo caso, dicha interpretación de la Administración, puede ser impugnada en vía judicial, si los Juzgados y/o Tribunales competentes en el caso concreto considerasen que la misma no es correcta.

III. La planificación fiscal de los rendimientos del trabajo en el proceso de la internacionalización de la empresa

1. Introducción a la presentación del supuesto de hecho a partir del cual se pretende abordar el estudio

El supuesto de hecho propuesto se subdivide a su vez en dos apartados: a) la expatriación de una trabajadora residente en España que se desplaza a Colombia y b) la impatriación de un trabajador residente en Colombia que se desplaza a nuestro país.

Para cada uno de estos dos subapartados se expondrán tanto los métodos de planificación fiscal como los riesgos fiscales existentes, proponiéndose al final de cada uno de los apartados una solución que aporte la máxima seguridad jurídica posible tanto a la empresa como a los trabajadores.

2. Exposición desglosada de los hechos: Expatriación de una trabajadora desde España a Colombia

La mercantil SuperLux Marbellí, S.A. domiciliada en España y dedicada al sector inmobiliario, está desarrollando un ambicioso proyecto de expansión internacional mediante la implantación de una parte del negocio en Colombia. A dichos efectos, ha llegado a un acuerdo con una promotora colombiana que la ha contratado con la finalidad de que le dé vida a un ambicioso complejo hotelero en dicho país.

En un primer momento, la mercantil española ha de personarse *in situ* para sondear la zona y, en su caso, firmar definitivamente el contrato con la mercantil colombiana y finalmente, iniciar las obras, cuya fecha de inicio, si todo va bien, se prevé para el 1 de julio de 2016.

Para ello el Consejo de Administración de SuperLux Marbellí, opta por destinar a dicho territorio a una de sus Administradoras, María Luisa, una experimentada arquitecta, que posee la doble nacionalidad española – colombiana por considerar que es la persona que mejor podrá desarrollar el encargo de sondear el terreno, firmar el contrato y supervisar las obras.

María Luisa está soltera, reside en Madrid en un piso alquilado y si bien pasó su infancia en Colombia, ya no le queda familia ni dispone de bienes inmuebles en dicho país, aunque sí mantiene abiertas distintas cuentas en bancos Colombianos.

El salario bruto anual total de María Luisa previsto para el año 2016 asciende a 50.000,00€ (nótese que María Luisa no tiene participación en la mercantil, por lo que la totalidad de los rendimientos que percibe de la mercantil tienen la consideración de rendimientos del trabajo a efectos de imposición).

Finalmente, María Luisa se trasladará a Colombia con fecha 28 de febrero de 2016 previendo regresar definitivamente a España en diciembre del mismo año.

3. Métodos de planificación fiscal a tener en cuenta en caso de desplazar a un trabajador al extranjero

A estos efectos, partiendo del supuesto de hecho propuesto y considerando que María Luisa ostentase la **residencia fiscal** en territorio español para el ejercicio 2016, la misma podría optar por aplicar unos de los dos siguientes regímenes tributarios (que son totalmente excluyentes entre sí), esto es:

3.A) El régimen tributario previsto para los trabajadores desplazados al extranjero

El artículo 7.p) de la LIRPF, determina que si se cumplen los requisitos previstos al efecto³¹, quedarán exentos de tributación en el IRPF los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos desarrollados en el extranjero con el límite de 60.100,00€ anuales.

Así, puede entenderse que en el supuesto objeto de análisis se cumplirían los requisitos exigidos, en tanto en cuanto, el trabajo será desarrollado para una entidad no residente en territorio español y España tiene suscrito un CDI con Colombia tal y como ya se ha visto.

Este aspecto es interesante tanto para el trabajador como para la mercantil, dado que, tal y como prevé el artículo 75.3 del RIRPF, *no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas exentas.*

³¹ 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

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

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

<...>

Ello significa que la mercantil podrá dejar de practicarle retenciones a María Luisa, por considerar que los rendimientos estarán exentos.

Por otro lado, nótese que si María Luisa tuviese que hacer frente a algún gravamen en territorio colombiano en base a las reglas de reparto de potestad tributaria previstas en el Convenio suscrito entre ambos países, la misma no podría aplicar deducción alguna en territorio español si aplicase la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto y ello conllevaría que la totalidad de rendimientos gravados en el extranjero quedasen exentos en territorio español (dado que no habría Doble Imposición por no incluirse las rentas en su base imponible española).

Tan sólo podría aplicarla si, los rendimientos percibidos excediesen del importe exento y por tanto, la deducción sería proporcional al importe gravado en territorio español.

3.B) El régimen tributario “de excesos” previsto para los trabajadores destinados al extranjero

Se regula en el artículo 9.3.b).4,4º del RIRPF que prevé que *tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen <...> el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.*

Es importante tener en cuenta que como se ha dicho ambos regímenes son excluyentes y no pueden ser aplicados por el trabajador en un mismo supuesto.

Ahora bien, tal y como refieren ARGENTE ÁLVAREZ, ARVERAS ALONSO, MÁRQUEZ RABANAL, RODRÍGUEZ VEGAZO y ARGENTE LINARES³², "la exención es incompatible para las mismas rentas", por lo que a sensu contrario puede entenderse que si un trabajador se encuentra v. gr. en situación de pluriempleo³³, podría decantarse, para unos rendimientos por un régimen y para los otros por el otro.



³² ARGENTE ÁLVAREZ, Javier; ARNEVAS ALONSO, Carlos; MÁRQUEZ RABANAL, Ángel; RODRÍGUEZ VEGAZO, Antonio y ARGENTE LINARES, Eva, "Todo Renta, Guía de la declaración 2014, Wolters Kluwer, CISS, 2015, página 153.

³³ Entiéndase por tal a aquel trabajador por cuenta ajena que preste sus servicios profesionales a dos o más empresarios distintos y en actividades que den lugar a su alta obligatoria en un mismo Régimen de la Seguridad Social Fuente: http://www.seg-social.es/Internet_1/Trabajadores/CotizacionRecaudaci10777/Areainformativa/Elementosdecotizaci11301/SupuestosEspeciales11331/index.htm, fecha de consulta: 25 de octubre de 2015.

A continuación, en la Tabla 1, se refieren las principales diferencias existentes entre la exención prevista para los trabajadores desplazados al extranjero y el régimen de excesos:

Tabla 1. Elaboración propia.

Exención para trabajadores desplazados	Régimen de excesos
Es necesario que el trabajo se desarrolle para una empresa no residente ³⁴ en territorio español o un establecimiento permanente ³⁵ sito en el extranjero, con independencia de quién sea el pagador.	No es necesario que el trabajo se desarrolle para una empresa no residente o para un establecimiento permanente sito en el extranjero.
El trabajador ha de realizar un trabajo en el extranjero.	El trabajador ha de estar destinado en el extranjero ³⁶ .
Si la entidad para la cual se desarrolle el trabajo en el extranjero está vinculada con la empresa ³⁷ habrá de acreditarse que dichos trabajos producen una ventaja o beneficio para la misma.	Según la redacción de la Ley, es necesario cumplir dicho requisito en el caso del régimen de excesos.
Hay una limitación cuantitativa de 60.100,00€ por ejercicio.	No existe una limitación cuantitativa, pero los importes abonados como “exceso” habrán de ser justificables.

³⁴ Según la normativa interna española, una entidad se considerará residente en territorio español según el artículo 8 de la LIS cuando concorra alguno de los siguientes requisitos:

a) *Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas.*

b) *Que tenga su domicilio social en territorio español.*

c) *Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.*

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

³⁵ Según el artículo 13.1.a) de la LIRNR, se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

³⁶ Entendiéndose por tal, que su puesto de trabajo esté en el extranjero, para lo cual habrá de atenderse a la estructura organizativa de la empresa.

³⁷ Por ejemplo si una participa en más de un 25% en el capital social de la otra o si la entidad para la que se desarrollan los trabajos es un establecimiento permanente de la empleadora.

3.C) Contingencias fiscales que pueden darse

3.C).1 Que la Administración tributaria española considere que María Luisa no es residente en territorio español y por tanto no puede aplicar la exención prevista en el IRPF para trabajadores desplazados al extranjero ni el régimen de excesos que se han referido.

María Luisa pasará más de 183 días fuera de España, si bien, computándose las ausencias esporádicas como de permanencia efectiva, a priori sería considerada como residente fiscal en España.

Ahora bien, en la práctica podría darse el caso de que la Administración deniegue la posibilidad de aplicar alguno de los dos referidos regímenes, por entender que la ausencia de la contribuyente **es demasiado prolongada como para ser considerada como esporádica**³⁸ y que el mismo no tiene la residencia fiscal en territorio español, lo cual conllevaría en este caso que los rendimientos percibidos por la contribuyente fuesen 100% gravables en territorio español conforme a la normativa interna³⁹.

En lo que al concepto de ausencia esporádica respecta, ha de tenerse en cuenta que, la dificultad a la hora de prever las consecuencias viene dada por el hecho de que tal y como refiere PRIETO MOLINER⁴⁰, “no se define en la LIRPF el concepto de ausencia esporádica. No se fija un límite de tiempo que distinga el carácter de la ausencia, pero está claro que para que estas sean computables, a efectos de determinar el periodo de permanencia, han de

³⁸ Según se ha podido comprobar en la práctica, este criterio es ambiguo y en función del intérprete jurídico en cuestión, la consideración de una ausencia como esporádica o no esporádica puede variar de un actuario de la Administración a otro.

³⁹ De este modo, el artículo 13.1.c) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes refiere que “se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

c) Los rendimientos del trabajo:

1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3.º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero”.

⁴⁰ PRIETO MOLINER, Purificación, “Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes”, Cuadernos de Formación. Colaboración 14/14. Volumen 17/2014 del Instituto de Estudios Fiscales.

Disponible online:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_14.pdf,

fecha de

consulta : 24 de octubre de 2015.

tratarse de ausencias no prolongadas, con retornos sistemáticos al territorio español. Por ello, parece razonable suponer, que una ausencia del territorio español por un espacio ininterrumpido de más de seis meses en un año natural, no debe ser calificada como de esporádica a estos efectos”.

3.C).2 Que ambas Administraciones tributarias consideren que María Luisa es residente en su territorio y se produzca un conflicto de doble residencia fiscal.

Podría darse el caso de que:

a) María Luisa fuese considerada como residente en España por ejemplo, por el tiempo de permanencia si la Administración admitiese tener en cuenta las ausencias esporádicas a tal efecto y;

b) Colombia **también** la considerase como Residente fiscal por el plazo de permanencia efectiva en dicho país, pretendiendo de este modo someter a tributación los rendimientos del trabajo derivados de su trabajo desarrollado allí.

Ello porque el artículo 24 del DET colombiano refiere que se considerarán ingresos de fuente nacional, entre otros, *las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.*

En este escenario y si como se ha referido **ambos** países considerasen a María Luisa como residente fiscal en su territorio, para solventar la situación, habría que acudir al cuerpo del CDI que prevé en su artículo 4 las reglas conocidas como “*tiebreaker rules*” ya mencionadas.

La primera de las cuales, como se ha indicado más arriba, prevé que el contribuyente será considerado residente en el país que así lo considere según

su normativa interna, salvo que el mismo no someta a tributación la totalidad de las rentas mundiales obtenidas por dicho contribuyente.

En el caso que nos ocupa y en virtud del artículo 9 del DET:

Los extranjeros residentes en Colombia sólo están sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a su renta o ganancia ocasional de fuente extranjera, a partir del quinto (5º) año o período gravable de residencia continua o discontinua en el país.

Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

Lo que a *sensu contrario* significa que los nacionales tributan por su renta mundial desde el primer ejercicio en el que son considerados contribuyentes en Colombia⁴¹.

En el supuesto que nos ocupa, dado que María Luisa posee ambas nacionalidades, sería gravada en Colombia por su renta mundial, debiendo proceder a emplear los criterios siguientes para romper la situación de doble residencia fiscal.

Así, el criterio siguiente refiere que *dicha persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).*

La aplicación de este criterio resulta compleja y requiere normalmente de una profusa argumentación. Ello así porque los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE⁴² establecen que, “*en lo referente al concepto de*

⁴¹ En el caso de Colombia, aquellos residentes que no posean nacionalidad colombiana solo serán gravados por su renta mundial a partir del quinto año, por lo que, se da la paradoja de que un colombiano sí que podría ser considerado residente fiscal en Colombia en base a este artículo (porque se le gravaría desde el primer momento por su renta mundial), pero un contribuyente que poseyese una nacionalidad distinta a la colombiana no, dado que no se encontraría sujeto en Colombia por su renta mundial.

⁴² Parágrafo 13 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE de agosto de 2014.

vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa, apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda, lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc)”.

En base a ello, si María Luisa hubiese alquilado una casa también en Colombia para su estancia, podría darse el caso de que se considerase que dispone de una vivienda permanente en ambos estados. No obstante puede que fuese más defendible que sólo posee dicha vivienda permanente en España si en Colombia se alojara en un hotel, dado que se entiende que el alojamiento no estaría disponible en cualquier momento como tal.

Siguiendo con la argumentación anterior, en caso de que se llegase a considerar que dispone de una vivienda permanente en ambos estados, habría de atenderse a aquel en el que se encuentra su centro de intereses vitales.

Para clarificar dicho concepto tan ambiguo, los Comentarios al Modelo de Convenio⁴³ refieren que *a tal fin se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado, al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes, puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de intereses vitales en el primer Estado.*

⁴³ Parágrafo 15 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE de agosto de 2014.

En el caso que nos ocupa, podría considerarse que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España en base a la aplicación de este último criterio, dado que se presupone que su centro de intereses económicos, culturales, políticos, algunos bienes, etc, dado que es el país en el que se encuentra su empleador, ha venido residiendo, seguramente tendrá amistades, etc.

Pero, para dar una vuelta de tuerca al asunto, podemos lanzar el siguiente interrogante: ¿y qué pasaría en caso de que ninguno de esos criterios consiguiesen romper la doble residencia fiscal a los ojos de las Administraciones implicadas? Habría que seguir bajando hacia los demás criterios contemplados por el citado artículo del Convenio, que refieren que *si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva habitualmente;*

Pues bien, si acudimos a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE⁴⁴, vemos que en lo que a este apartado respecta determinan que *“no precisa el periodo de tiempo al que debe extenderse la comparación. Ha de ser un periodo lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias”*. Es decir, que habrá que estar al caso concreto para poder determinar los parámetros del análisis, lo cual complica la labor.

Una opción podría ser atender al periodo de prescripción del Impuesto aplicado retroactivamente, es decir, retrotraerse hasta el último ejercicio no prescrito⁴⁵ en el momento de la comparación (desconozco si algún autor se ha pronunciado en este sentido), ahora bien, ello podría conllevar fricciones, en tanto en cuanto, no todos los países cuentan con los mismos plazos de prescripción a efectos tributarios.

⁴⁴ Parágrafo 19 de los Comentarios al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, de agosto de 2014.

⁴⁵ Que un ejercicio esté prescrito conlleva que ni la Administración pueda revisarlo con el ánimo de efectuar una regularización, ni el contribuyente pueda solicitar su revisión si detecta que ha cometido algún error en su perjuicio que le habría conllevado una menor tributación. El periodo de prescripción a estos efectos previsto en el sistema español es de 4 años a contar desde el día siguiente en el que se presentó la correspondiente autoliquidación. La prescripción se encuentra regulada en el artículo 66 y siguientes de la LGT.

Si ni tan siquiera con dicho criterio se pudiese solventar la situación de doble residencia, el Convenio prevé que si el contribuyente viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional; si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Así, en caso de que no fuese posible solventar la situación con los criterios referidos, los Estados implicados habrían de resolver el caso de común acuerdo.

En este sentido es de interés poner de manifiesto que existen autores, tales como ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, que defienden que⁴⁶ “en esos casos España podría seguir considerando que el referido contribuyente es residente fiscal en territorio español a los efectos del IRPF, pero debe someterlo a imposición de acuerdo con los límites previsto en el convenio cuya *tiebreaker* rule condujo a su calificación como residente fiscal del otro estado a los efectos de tal convenio. Así, el referido contribuyente podría seguir siendo calificado como residente fiscal de acuerdo con la legislación española <...>.”

Por tanto, parece desprenderse de lo referido que dichos autores sostienen que mientras no se haya podido “romper” la situación de doble residencia, ambos estados habrán de aplicar su normativa interna, respetando la distribución de la soberanía tributaria establecida por el convenio, cada uno desde su propia óptica (considerando cada uno de ellos que el contribuyente es su residente).

Sometamos a estudio dicha teoría tratando de aplicarla al caso objeto de análisis:

María Luisa, siendo considerada residente en España y en Colombia (presumiendo que no se ha podido solventar la situación con las *tiebreaker rules*), ha permanecido y trabajado en España unos meses y en Colombia el resto del año.

⁴⁶ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, Colección Estudios Tributarios, Editorial Netbiblio, 2010, página 117.

Según el convenio hispano-colombiano, los salarios sólo pueden ser gravados en el estado de residencia del contribuyente, salvo que el trabajo se haya realizado en el otro país.

Y en todo caso, si el trabajo se ha realizado en el otro país, sólo podrá ser gravado por el mismo si el contribuyente hubiese permanecido en él durante más de 183 días, las remuneraciones se pagan por un empleador residente en dicho estado o son soportadas por un establecimiento permanente⁴⁷ sito en él.

Por tanto, desde la óptica de España, Colombia podría gravar los rendimientos sólo si María Luisa hubiese permanecido en este último país más de 183 días (pues los otros dos requisitos no se dan). Por otro lado, desde la óptica de Colombia, España también que podría gravar dichos rendimientos, dado que el trabajo se llevó a cabo en este país durante unos meses y los rendimientos son satisfechos por un empleador residente en territorio español.

Pero en este caso, si en virtud de esta teoría, ambos países podrían gravar los rendimientos y se entiende que de este modo ambos habrían de conceder la aplicación de la DDI.

⁴⁷ A efectos del artículo 5 del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos países, establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. 2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, entre otros: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres, y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. 3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación, sólo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de seis meses. 4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio. 5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. 6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que las transacciones entre el agente y la empresa hayan sido efectuadas bajo condiciones independientes en operaciones comparables. 7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

3.D) Propuesta de planificación más conveniente

En el caso planteado, la opción que parece más conveniente para tratar de prever y esquivar lo máximo posible las contingencias fiscales sobrevenidas que pudiesen producirse al paso al tratar de aplicar alguno de los regímenes de optimización referidos, es planificar la estancia de manera que la contribuyente pase **más de 183 días en territorio español**, lo cual le garantizaría:

- La consideración de residente fiscal con respecto a la normativa interna española (y la posibilidad de retener la residencia en favor de España a la luz del convenio hispano-colombiano en caso de darse el citado conflicto de doble residencia).

- La posibilidad de aplicar la exención de 60.100,00€ o el régimen “de excesos” en España y;

- La no tributación en territorio colombiano, por no darse ninguno de los otros requisitos exigidos al efecto.

4. Exposición desglosada de los hechos: Impatriación de un trabajador colombiano mediante su desplazamiento a España

Si todo va bien y con la finalidad de diseñar correctamente los interiores del completo hotelero, la mercantil española pretende contratar a Pedro Alberto, un afamado interiorista colombiano que le ponga al tanto de las tendencias actuales, el cual procederá a desplazarse a territorio español en octubre de 2016, con motivo de un contrato de trabajo suscrito con la mercantil Superlux Marbellí, S.A.

Además, la mercantil española, prevé ofertarle a Pedro Alberto la suscripción de un plan de *stock options*⁴⁸, dado que su renombre le precede y quieren “mimarle” lo máximo posible, por lo que, si todo marcha como es

⁴⁸ Opciones sobre acciones: esta figura jurídica permite que el receptor de dicha opción tenga la posibilidad de adquirir en un determinado momento del tiempo unas acciones-participaciones a un precio previamente estipulado, lo cual conllevará que, si llegado ese momento su valor de mercado es superior al pactado, ejercerá la opción y viceversa.

debido, en noviembre de 2017 le entregará la documentación para su firma. Para que dichas *stock options* le sean atribuidas, el trabajador tendrá que haber prestado servicios in situ en la empresa durante tres años a contar desde el día de la firma, atribuyéndosele en su caso las mismas, en noviembre de 2020.

El 31 de diciembre de 2019, Pedro Alberto regresará a Colombia, destinado por la mercantil Superlux Marbellí, S.A., a una filial que la misma prevé haber constituido allí y no regresando en varios años a España, pasando a ostentar la condición de no residente fiscal en territorio español para los ejercicios 2020 y sucesivos.

5. Métodos de planificación fiscal a tener en cuenta en caso de desplazar a un trabajador al territorio español

5.A) Aplicación del régimen previsto para trabajadores desplazados a territorio español

Dicho régimen se encuentra previsto en el artículo 93 de la LIRPF y permite que el contribuyente tribute como no residente durante el ejercicio en el que varíe traslade su residencia a territorio español y los cinco siguientes, siempre que se cumplan determinadas condiciones⁴⁹.

El principal atractivo de este régimen consiste en que mientras que el IRPF somete los rendimientos del trabajo a un tipo de gravamen progresivo, el

⁴⁹ a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

IRNR prevé un tipo de gravamen proporcional, que para los contribuyentes provenientes de países ajenos a la Unión Europea es del 24%.

5.B) La posibilidad de considerar como exonerados de tributación a determinados gastos denominados “de representación”

A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que el artículo 9.3 del citado RIRPF, establece que *se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia*⁵⁰.

Tal y como lo ha puesto de manifiesto la Dirección General de Tributos, en su contestación a la Consulta Vinculante V0941-06, es compatible la aplicación del régimen de dietas exceptuadas de gravamen con la tributación por la modalidad del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, dado que la base imponible de dicho último impuesto se determina, con carácter general, en base a las reglas previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁰ a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

En el mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en una Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (*se apreciaría una clara discriminación inconciliable con el Derecho Comunitario, pues no habría razón que justificase imponer a las empresas una retención autónoma -y, por ello, difícilmente reembolsable- de superior cuantía en su relación con trabajadores no residentes que cuando esas relaciones, idénticas en los pagos y en las demás características de la prestación, se mantuvieran con residentes en nuestra patria*)⁵¹,

Así, ha de entenderse que un contribuyente que venga disfrutando del régimen fiscal previsto para los trabajadores desplazados a territorio español puede aplicar el régimen previsto para las dietas exceptuadas de gravamen.

5.C) Contingencias fiscales que pueden darse.

5.C).1 Que no se presente el modelo 149 necesario para ejercitar la opción de aplicación del régimen previsto para trabajadores desplazados a territorio español.

El artículo 116.1 del RIRPF prevé que *el ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen*, por lo que para poder aplicar dicho régimen será requisito *sine qua non*, el haber presentado en tiempo y forma dicho modelo.

Lo contrario supondría que en el seno de un procedimiento de comprobación posterior, la Administración tributaria pudiese determinar que no se cumplen los requisitos para la aplicación del citado régimen y que el trabajador tendría que haber estado tributando por el Impuesto sobre la Renta

⁵¹ Datos obtenidos de: <http://www.eleconomista.es>, fecha de consulta: 23 de noviembre de 2015.

de las Personas Físicas en su modalidad ordinaria durante todos los ejercicios en los que se ha venido aplicando el régimen, lo cual podría conllevar la existencia de una contingencia fiscal de importe exorbitante⁵².

5.C.2) Que la mercantil contratante no se informe acerca de si la persona contratada ostentaba o no previamente la condición de residente en territorio español en el momento de formalizar el contrato.

Otro error, más frecuente de lo que *a priori* podríamos pensar y desear y a no perder de vista y que se produce en la práctica, es que el departamento de Recursos Humanos de nuestra empresa no tenga en cuenta si el trabajador ostentaba o no la condición de no residente en territorio español al momento de ser contratada y formalice el contrato y las pertinentes gestiones con la Administración tributaria considerando al trabajador como residente fiscal en España.

En el supuesto de hecho que hemos planteado como hipótesis de nuestro trabajo caso que venimos analizando, vemos que el trabajador se desplazará a España en octubre de 2016. Si entendemos que no había estado en el país en todo el resto del año ni tenía ningún vínculo (económico, familiar,...) con España, en base a las reglas referidas al principio del presente análisis, para dicho ejercicio ostentará la condición de no residente fiscal en territorio español.

Si la mercantil le aplica las retenciones sobre su salario en base a las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede ser que esté perjudicando al trabajador por retenerle de más (si en función de sus circunstancias el tipo de retención que le corresponde por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es superior al que le correspondería por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes) o ingresando de menos en el Tesoro Público (si el tipo de retención que le corresponde en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es muy inferior al previsto para el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes). Por tanto, tal y como se puede intuir, un error en dicho aspecto puede conllevar que la mercantil genere

⁵² Recordemos que el IRNR prevé un tipo de gravamen proporcional, mientras que el IRPF prevé un tipo de gravamen progresivo.

una contingencia que hubiese sido perfectamente evitable, de establecer los protocolos de contratación correctos (cuestionario previo al trabajador al respecto, etc).

Ahora bien, en caso de que el trabajador haya sido retenido de menos, ¿la mercantil podrá descontarle de su sueldo las retenciones no ingresadas correctamente con anterioridad?

En este punto resulta muy interesante traer a colación la doctrina emanada del centro directivo de la Dirección General de Tributos, que, *v. gr.* en la consulta vinculante V-2644-13, de 4 de septiembre de 2013, manifiesta a este respecto que, la obligación de retener recae sobre quién satisface los rendimientos (en este caso la mercantil), dado que es una obligación autónoma, sin que en el ámbito estrictamente tributario exista norma de rango legal o reglamentario de traerle al trabajador de su salario el importe de las retenciones que en su día fueron incorrectamente ingresadas por el pagador. No puede desmerecerse la importancia de este aspecto, en tanto en cuanto, la mercantil se puede ver en la obligación de tener que reducir drásticamente su liquidez, al tener que hacer frente al abono de unas retenciones que, en función del caso, pueden constituir cantidades muy elevadas.

5.C)3. Que la mercantil contratante cometa errores de gestión fiscal a la hora de abonar rendimientos en especie a los “trabajadores circulantes”⁵³.

En el caso propuesto, a Pedro Alberto le serían atribuidas las *stock options* como parte de su paquete retributivo en enero de 2020, ejercicio para el cual, como se ha indicado tendrá la condición de no residente. Así, es bastante probable que la empresa, al satisfacer el rendimiento no practique ingreso a cuenta alguno⁵⁴ sobre dichos rendimientos dado que en el momento de percibirlos, el trabajador ya no es residente fiscal en España.

⁵³ Entendidos por tal a aquellos que se rotan a nivel internacional en el seno de su labor desarrollada para una empresa.

⁵⁴ Nótese que para los rendimientos que no sean satisfechos en dinero sino en especie, la normativa tributaria prevé que en vez de practicarse retención habrá de practicarse ingreso a cuenta. Ello se encuentra regulado en los artículos 13 del RIRNR Y 103 del RIRPF.

Pues bien, si acudimos a los comentarios al Modelo de Convenio ya citado en distintas ocasiones a lo largo del presente estudio, podemos observar que a la hora de determinar dónde ha de producirse la tributación de dichos rendimientos en concreto, no habrá de atenderse a la situación del perceptor en el momento en el que se le atribuyan, sino a la existente durante el tiempo en el que se generó el derecho a que le fuesen atribuidas⁵⁵.

Es decir, que para determinar en qué país ha de tributar dicho rendimiento, no habrá de atenderse a la residencia que ostente el trabajador en el momento de la atribución de las *stock options*, sino a la residencia que vino ostentando durante el periodo de generación del derecho⁵⁶.

En el caso propuesto en función de las condiciones del plan (trabajar durante tres años en la mercantil española), durante todo el periodo de generación del derecho a la atribución, Pedro Alberto ostentó la condición de residente fiscal en territorio español.

Así las cosas y en base a lo anterior, con independencia de la condición tributaria del trabajador en el momento de la atribución, dado que mientras que se generaba el derecho a la consabida atribución el mismo era residente fiscal español, la mercantil habría de practicar ingreso a cuenta sobre dichos rendimientos. Este extremo constituye un error muy frecuente en la práctica, por lo que no debería ser obviado.

Ello así dado que, a dichos efectos hemos de volver a traer a colación la reflexión relativa a las retenciones o ingresos a cuenta mal practicados por el pagador y la imposibilidad de repercutirle el error al trabajador.

⁵⁵ Es en este sentido en el que se pronuncian los comentarios al Modelo de Convenio, que refieren que como regla general, una opción sobre acciones para empleados no debería considerarse vinculada a ningún servicio que se preste con posterioridad al periodo de empleo que se requiere como condición para que el empleado adquiera el derecho al ejercicio de la opción. Por tanto, cuando una opción sobre acciones se concede a un empleado a condición de que ejerza su trabajo dependiente para el mismo empleador (o una empresa asociada) por un periodo de tres años, el beneficio laboral derivado de esa opción no debería atribuirse a servicios prestados tras ese periodo de tres años.

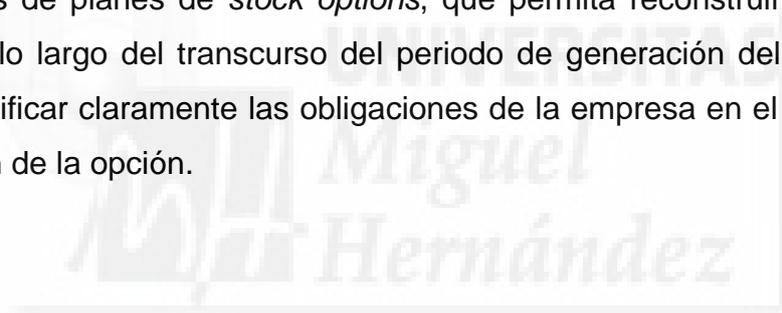
Al aplicar el principio anterior es importante, no obstante, distinguir entre el periodo de empleo requerido para devengar el derecho a ejercitar la opción sobre acciones de empleados y el periodo de tiempo que sea simplemente un lapso antes de que esa opción pueda ejercitarse (un periodo de inacción) <...>”

⁵⁶ Normalmente las empresas que ofrecen planes de *stock options* para sus trabajadores establecen como requisito para que les sean atribuidas, que presten servicios durante un plazo mínimo determinado para la empresa a contar desde una determinada fecha.

5.D) Propuesta de planificación más conveniente

Para evitar los riesgos fiscales que se han expuesto, se recomendaría implementar las siguientes medidas en la gestión de la mercantil:

- Instaurar en la gestión del departamento de recursos humanos la elaboración de un cuestionario que permita identificar la situación fiscal en territorio español del trabajador en el momento de ser contratado.
- Fijar un sistema de auditoría que permita identificar el cumplimiento de los requisitos formales previstos para la aplicación de trabajadores desplazados a territorio español.
- Implementar un sistema de seguimiento en el caso de ofrecimiento a los trabajadores de planes de *stock options*, que permita reconstruir su situación tributaria a lo largo del transcurso del periodo de generación del derecho, de cara a identificar claramente las obligaciones de la empresa en el momento de la atribución de la opción.



IV. Cuantificación económica de las repercusiones en la empresa de alguno de los métodos de planificación y riesgos fiscales expuestos

1. Introducción

La mejor forma de poder comprender el alcance de la importancia de una buena planificación fiscal es poniendo de manifiesto las consecuencias económicas que pueden darse para el trabajador y para la empresa de algunas de las situaciones expuestas.

2. Repercusiones económicas derivadas de la aplicación o no aplicación del régimen de trabajadores desplazados al extranjero

2.1 Consecuencias en sede del trabajador⁵⁷

A continuación se expone una tabla (Tabla 2) en la cual se plasma la principal diferencia derivada de aplicar o no aplicar el régimen.

Tabla 2. Elaboración propia.

Si se aplica el régimen para unos rendimientos del trabajo de 50.000,00€ brutos anuales.	Si no se aplica el régimen para unos rendimientos del trabajo de 50.000,00€ brutos anuales.
La trabajadora no tributará por el IRPF por los rendimientos del trabajador percibidos.	La trabajadora pagará 13.402,01€ ⁵⁸ en concepto de IRPF.

⁵⁷ Entiéndase que a efectos de la presente simulación se ha tenido en cuenta que la totalidad de dichos rendimientos son pagados con motivo del trabajo desarrollado en el extranjero y durante ese periodo.

⁵⁸ Cálculo efectuado con el simulador puesto a disposición por la Agencia Tributaria, disponible en www.agenciatributaria.gob.es, fecha de consulta: 28 de noviembre de 2015.

Se ha empleado el simulador del IRPF 2014, dado que el de 2015 todavía no se encuentra disponible. Si bien, puede existir una pequeña diferencia a la baja para 2015, en virtud de la modificación de los tipos de gravamen efectuada por el Gobierno mediante la aprobación del Real Decreto 9/2015, de 10 de julio.

Nótese que para efectuar el cálculo se ha considerado que la trabajadora tiene su residencia en la Comunidad Valenciana.

2.2 Consecuencias en sede de la empresa

En sede de la empresa la única diferencia consistiría en que en caso de aplicar el régimen no tendría que practicar retenciones sobre dichos rendimientos y viceversa. Sin embargo, la carga económica recaería sobre el trabajador, dado que las retenciones se detraen de sus rendimientos.

3. Repercusiones económicas derivadas del hecho de que la Administración Tributaria en un procedimiento de comprobación posterior denegase la aplicación del régimen de trabajadores desplazados a territorio extranjero por considerar que la trabajadora ha pasado a ostentar la condición de no residente

3.1 Consecuencias en sede del trabajador

En caso de que dicha trabajadora únicamente tuviese esa fuente de renta, las repercusiones se producirían únicamente en sede de la empresa, pues tal y como prevé el artículo 31.2 de la LIRNR, los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto <...>.

Por tanto, es obligación del pagador de los rendimientos del trabajo el garantizar la tributación de los mismos mediante el ingreso de la retención, sin que dicho pagador pueda excusarse de tal obligación, tal y como se prevé el artículo 31.3 de la LIRNR.

3.2 Consecuencias en sede de la empresa

La consecuencia que se daría en sede de la empresa es que la Administración le exigiría las retenciones no ingresadas por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Si hubiese tributado como residente, no se habrían practicado retenciones al aplicar el régimen de trabajadores desplazados al extranjero, pues como se ha visto, no existe obligación de practicar retención sobre los rendimientos exentos.

Sin embargo, si dicha trabajadora tuviese que tributar como no residente, la empresa tendría que haber practicado retenciones⁵⁹, al 24.

Suponiendo por tanto que se diese alguno de los requisitos para que los rendimientos tributasen en España, v.gr. que la trabajadora no estuviese tributada en Colombia por el criterio de sujeción personal, la Administración podría exigirle a la empresa los importes detallados en la siguiente tabla (Tabla 3).

Tabla 3. Elaboración propia.

Retenciones	12.000,00€
Intereses ⁶⁰	525,00€
Total	12.525,00€

A dichas cantidades, se le podrían adicionar además las relativas a una sanción si la Administración tributaria iniciase un procedimiento sancionador⁶¹.

Como se ha visto, según la doctrina de la DGT, la empresa no está legitimada para detraer del salario del trabajador las retenciones o ingresos a cuenta que la misma no haya ingresado en plazo, por lo que los importes

⁵⁹ Salvo que el mismo se hubiese prestado únicamente en el extranjero y dicha trabajadora tributasen en tal país por el criterio de sujeción personal (artículo 13.1.c) de la LIRNR) dado que en dicho caso los rendimientos del trabajo no tributarían en España.

⁶⁰ El tipo de interés de demora previsto para el ejercicio 2015 es del 4,375%. Por lo que su cuantía irá en función del plazo transcurrido entre la comprobación que efectúe la Administración y el de finalización de abono de las retenciones en periodo voluntario por parte de la empresa. En el supuesto práctico planteado, a modo de ilustrativo y para simplificar, los intereses se calculan sobre el periodo de un año exacto.

⁶¹ El procedimiento sancionador en vía tributaria se encuentra regulado en el artículo 183 y siguientes de la LGT.

habrían de ser desembolsados por parte de la empresa, sin que pudiese repercutírseles al trabajador.



VI. Conclusiones

I. En el proceso de internacionalización de la empresa, la misma no puede desoír la relevancia que tiene el análisis de la fiscalidad internacional a efectos de determinar la estrategia empresarial más conveniente a seguir. Por lo que el apoyo de un profesional en la materia que la pueda guiar nunca será un gasto, sino principalmente una inversión de futuro y una garantía.

II. No es suficiente con emplear o colaborar con un profesional experto en derecho tributario y en especial en fiscalidad internacional para una empresa con miras a la internacionalización.

También se hace imprescindible establecer buenos planes de formación y actualización, al menos en lo que a las nociones mínimas respecta, por parte del personal de gestión. Como se ha visto el error puede venir a veces del propio personal de recursos humanos que no tenga en cuenta la situación de residencia o no residencia fiscal del trabajador en el momento de formalizar el contrato.

Como se ha expuesto, el mero hecho de no informarse sobre la condición de residente o no residente fiscal del trabajador puede conllevar que se cometan errores al practicarle las correspondientes retenciones sobre su salario. Pero no sólo eso, imaginemos que un trabajador se desplaza a España para desarrollar su trabajo con motivo de un contrato y que la empresa contratante no lo tiene en cuenta a tiempo: se puede llegar a dejar pasar la posibilidad de solicitar la aplicación del régimen de trabajadores desplazados a territorio español, con el inherente perjuicio, principalmente para el trabajador.

III. Cuando la estructura organizativa de la empresa conlleve una elevada movilidad transnacional de trabajadores, se hace más que conveniente contar con herramientas de gestión y seguimiento especialmente diseñadas para tener al día la información relativa a las obligaciones tributarias de la empresa para-con el salario del trabajador, dado que, como se ha visto, se suelen cometer errores a la hora de tener en cuenta la obligación de retener,

especialmente en lo que a los rendimientos en especie como la *stock options* respecta.

IV. Del mismo modo que una planificación fiscal correcta puede conllevar un importante (y legítimo) ahorro fiscal tanto para los trabajadores como para la empresa atañida, una planificación fiscal incorrecta puede conllevar que del proceso de internacionalización se deriven importantes contingencias tributarias que acaben suponiendo un detrimento real de la economía de la empresa, dado que pueden conllevar que la mercantil y los propios trabajadores se encuentren con problemas de liquidez sobrevenidos, al verse en la obligación de hacer frente a deudas o sanciones tributarias no previstas *ab initio*.

V. Los riesgos o contingencias fiscales no detectados y planificados a tiempo que se acaben convirtiendo en un detrimento económico real, también pueden reducir la competitividad de la empresa por incidir en la imagen que la misma puede proyectar tanto entre sus empleados como entre sus competidores y/o clientes si dichas circunstancias trascienden al público poniendo en entredicho la confianza de terceros en la empresa, ya sea inversores, potenciales socios o potenciales trabajadores.

Fuentes y bibliografía

Normativa española

- Constitución Española de 1978.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 27/2014 de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo que regula el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Normativa colombiana

- Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos administrados por la dirección general de impuestos nacionales.

Normativa internacional

- Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, versión abreviada, de la OCDE, de julio de 2010.

Jurisprudencia

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013 (número de recurso 271/10).

Consultas de la Dirección General de Tributos

- Consulta Vinculante V-2644-13, de 4 de septiembre de 2013.
- Consulta Vinculante V0941-06, de 18 de mayo de 2006.

Bibliografía

Monografías

- ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel, “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”, Colección Estudios Tributarios, Editorial Netbiblio, 2010.
- ARGENTE ÁLVAREZ, Javier; ARNEVAS ALONSO, Carlos; MÁRQUEZ RABANAL, Ángel; RODRÍGUEZ VEGAZO, Antonio y

ARGENTE LINARES, Eva, “Todo Renta, Guía de la declaración 2014, Wolters Kluwer, CISS, 2015.

- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J y TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, “Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2014”, Wolters Kluwer, CISS, 2014.

Artículos

- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo:

● “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, Crónica Tributaria número 133/2009, páginas 101 -123, 2013.

● “La residencia fiscal y el Derecho Comunitario”, Crónica Tributaria número 146/2013, páginas 153-178.

● “La corrección de la Doble Imposición económica internacional en el IRPF”, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, número 175/2005, páginas 8-15.

- GUTIÉRREZ, Alfonso y GARCÍA SANZ, Javier:

● “El fraude de Ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo”. Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 12-2005, páginas 86 a 91. Disponible online:

<http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1476/documento/foro6.pdf?id=2073>

- GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio,:

- “Los incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española”, Revista ICE, Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, número 825, Septiembre-octubre 2005, páginas 49 a 68. Disponible online:

http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_4968_A53B21882A727B31E6A1C6FE77A5E118.pdf

- PRIETO MOLINER, Purificación:

- “Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes”, Cuadernos de Formación. Colaboración 14/14. Volumen 17/2014 del Instituto de Estudios Fiscales.

Disponible online:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_14.pdf

Webgrafía

www.agenciatributaria.gob.es

www.minhap.gob.es

www.dian.gov.co

