

Universidad Miguel Hernández

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de
Orihuela

Curso de adaptación al grado en Administración y
Dirección de Empresas



Trabajo Fin de Grado

LOS TRABAJADORES ESPAÑOLES
EXPATRIADOS EN UNA ECONOMÍA GLOBAL.
ESPECIAL REFERENCIA A LOS BENEFICIOS
APLICABLES EN EL IRPF

Alumno: Víctor Manuel Forner Sevilla

Tutor: Juan Benito Gallego López

ÍNDICE

TABLA DE ABREVIATURAS.....	4
1. ABSTRACT	5
2. INTRODUCCIÓN.....	6
3. FINALIDAD Y MOTIVOS	9
4. OBJETIVOS DEL TRABAJO	9
5. METODOLOGÍA Y RECOPIACIÓN DE LA INFORMACIÓN	10
6. ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS FISCALES DE LOS QUE PUEDEN GOZAR LOS EXPATRIADOS EN EL IRPF	10
1. CONCEPTO DE EXPATRIADO	11
2. ANÁLISIS DE LAS DOS ALTERNATIVAS APLICABLES	12
I. ARTÍCULO 7.P. LEY IRPF.....	13
1. Evolución histórica.	13
2. Definición y requisitos.	14
3. Residencia Fiscal del contribuyente	15
4. Definición de rendimiento de trabajo	18
5. Destino de los servicios prestados. Problemática de las empresas intragrupo	21
6. Territorios donde es posible aplicar la exención	24
7. Límites de exención. Controversia cálculo de días	26
8. Compatibilidad con la aplicación de otros incentivos tributarios	28
II. RÉGIMEN DE EXCESOS	29
1. Residencia fiscal del contribuyente	30
2. Destino de los servicios prestados	31
3. Importes sobre los que aplicar los beneficios fiscales	31
3. SUPUESTO PRÁCTICO	32
4. SANCIONES TRIBUTARIAS	37
5. PROTECCIÓN SOCIAL DE LOS TRABAJADORES	40
6. DOCUMENTACIÓN NECESARIA	42
7. CONCLUSIONES.....	44

8. FUENTES DE INFORMACIÓN	47
1. Bibliografía	47
2. Webgrafía.....	48
3. Jornada	51

ÍNDICE DE TABLAS:

Tabla 1: Estadísticas de filiales empresas españolas en el extranjero	8
Tabla 2: Rendimientos y exención del artículo 17.2 de la LIRPF	19
Tabla 3: Comparativa requerimientos de dos regímenes de exención ..	31
Tabla 4: Ecuación fiscal de ejemplo expatriación propuesto	33



TABLA DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BdE	Banco de España
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
CV	Consulta Vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
EP	Establecimiento Permanente
ET	Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
EUROSTAT	Oficina Estadística de la Comisión Europea
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana
INE	Instituto Nacional de Estadística
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta Sobre no Residentes
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
LIRNR	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
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se aprueba por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.
RD	Real Decreto
TFG	Trabajo Fin de Grado
TSJ	Tribunal superior de Justicia
UE	Unión Europea

1. ABSTRACT

La internalización de las empresas españolas ha provocado que estas compañías hayan desplazado a trabajadores al extranjero para realizar una actividad laboral.

El gobierno español para favorecer la competitividad de estas mercantiles, incorporó unos beneficios fiscales para los trabajadores en el IRPF (artículo 7.p y régimen de excesos). Para ver cuál de ellos es conveniente aplicar, hay que comprobar que se cumplen los requisitos y realizar un estudio para conocer que beneficio fiscal nos interesaría.

Seguidamente, se aborda las sanciones e intereses a aplicar en caso de discrepancias con la AEAT. Y por último, se trata como la pérdida de la condición de expatriado puede conllevar que el contribuyente esté sujeto al pago de otros tributos.

Palabras clave: Expatriado, artículo 7.p, régimen excesos, multinacionales.

2. INTRODUCCIÓN

Durante la década de los años 90 y el comienzo del año 2000 se produjo una expansión internacional de la empresa española. Como dato, cabe destacar que en el año 1996 había seis empresas españolas entre las 500 empresas más importantes mundiales frente a las nueve del año 2017¹. En un primer momento esta expansión se centró en Latinoamérica, con motivo de la privatización de empresas públicas en esa zona y el crecimiento económico español, viéndose favorecido por razones culturales e idiomáticas, ampliándose posteriormente a Europa y Estados Unidos (Vegas Arranz, 2016).

Ante esta nueva situación, en el año 1998, el legislador español para tratar de aumentar la competitividad de las empresas aprobó la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, e incorporó el artículo 7.p, consistente en un régimen de exención para los rendimientos del trabajo realizados efectivamente fuera de nuestras fronteras. Con esta medida se trató que las empresas crearan valor mediante la aportación de *know-how* y la cultura empresarial de los trabajadores desplazados. De esta manera se trata de aumentar la competitividad de las empresas españolas y la creación de valor para los accionistas.

La nueva expansión internacional provocó la necesidad de que nuestro país se recopilase información de las empresas internacionales, para ello en el año 2009 el INE² comenzó a realizar estadísticas de filiales de empresas españolas en el extranjero. En estos boletines se observa cómo en época de crisis, desde el año 2011 al 2012, hay un incremento de un 8,7% en el número de filiales españolas en el exterior, posteriormente se mantendrá la expansión internacional hasta el año 2015.

¹ Sectoreslibres.es (Febrero 22, 2018). Nueve empresas españolas dentro de la lista Fortune Global 500.

<http://sectoreslibres.es/nueve-empresas-espanolas-dentro-la-lista-fortune-global-500/>.

(Consultado el 15 de marzo de 2018).

² Instituto Nacional de Estadística. Estadística de Filiales de Empresas Españolas en el Exterior. http://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736162975&menu=resultados&idp=1254735576550. (Consultado el 15 de marzo de 2.018).

Tabla 1

AÑO	NÚMERO FILIALES	CIFRA DE NEGOCIOS
2009	4.132	159.800
2010	3.856	155.342
2011	4.183	198.330
2012	4.550	189.709
2013	4.760	163.632
2014	4.999	183.874
2015	5.023	185.027

Fuente: INE

Elaboración propia

Por otro lado, las empresas españolas con presencia internacional ante el proceso de internalización y la problemática de los recursos humanos desplazados, crean en el año 2004 la Asociación Española de Movilidad Internacional (FEEX)³, organización sin ánimo de lucro, para colaborar entre sus miembros y poder favorecer la gestión internacional de los recursos humanos, intentando salvar los posibles obstáculos que puedan surgir en España o en el extranjero. En la actualidad esta asociación está presidida por el Banco Santander, y como vicepresidentes representantes de las empresas Ferrovial y ACCENTURE. Esta colaboración para la gestión del personal desplazado demuestra cómo la empresa española apuesta por la expansión fuera de sus fronteras y denota la preocupación existente para que la empresa y los trabajadores desplazados puedan prestar los servicios con la mayor seguridad fiscal, laboral y jurídica.

Centrándonos en la provincia de Alicante, existen empresas multinacionales que han expandido su negocio internacionalmente, teniendo que trasladar a trabajadores a estos países para mostrar, entre otros servicios, los métodos de trabajo implantados en la organización, dirigir los equipos y controlar los

³ <http://www.feex.org/>. Consultado el día 28 de julio de 2018.

procesos de producción. Según el ranking de empresas de Alicante⁴, cabe destacar las siguientes mercantiles con sede social en la provincia: LEVANTINA Y ASOCIADOS DE MINERALES, S.A., empresa líder en el sector del mármol, BABCOCK MISSION CRITICAL SERVICES ESPAÑA SA.(antigua INAER), empresa líder en el sector aeronáutico, BALEARIA EUROLÍNEAS MARÍTIMAS, empresa dedicada al transporte marítimo de pasaje y carga que tiene su sede en Denia (Alicante), ECISA COMPAÑIA GENERAL DE CONSTRUCCIONES S.A.⁵, empresa del sector de construcción.

La época de recesión y crisis, y la presión de inspección ejercida por la AEAT sobre los incentivos fiscales de los expatriados, según Raquel Pascual⁶ han originado que aparezca el out-out, es decir, que la empresa propone al trabajador “o te vas al extranjero o te vas de la compañía porque en España no hay negocio”. Lo que reduce los beneficios que la empresa entregaría al trabajador, y en la mayoría de casos se refiere a la contratación en destino por parte de otra empresa del grupo. En esta misma línea, el incremento del nivel educativo de los países en vías de desarrollo y la expansión de las nuevas tecnologías (internet y teletrabajo) ha generado que cada vez sea necesario realizar menos expatriaciones, lo que se observa en la tabla de introducción en los últimos años, donde se mantiene constante el porcentaje de expatriados. Siendo en muchos de los casos expatriaciones temporales para poner en marcha un proyecto y después contratar a licenciados locales, o expatriaciones para solucionar situaciones de crisis. Pese a estas objeciones, entiendo que los incentivos fiscales previstos en el IRPF son interesantes para las empresas y los trabajadores, ya que permite trasladar a personal cualificado al exterior que conoce la empresa y se desplazaría con una mejor predisposición, que el personal desplazado con contratación en destino.

⁴Eleconomista.es. Ranking de las empresas en Alicante. <http://ranking-empresas.eleconomista.es/empresas-ALICANTE.html> (Consultado el 10 de junio de 2018).

⁵ Romero, Víctor M.(diciembre 04, 2016), Proyectos internacionales de ECISA. <http://www.diarioinformacion.com/empresas-en-alicante/2016/12/04/proyectos-internacionales-ecisa/1835313.html>. (Consultado el 10 de enero de 2.018).

⁶ Pascual, Raquel (abril 28, 2014), Lo que debe saber si su empresa le propone ir a trabajar al extranjero. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/28/economia/1398686085_755441.html. (Consultado día 10 de junio de 2018).

3. FINALIDAD Y MOTIVOS

La finalidad de este Trabajo Fin de Grado es aplicar las competencias y habilidades adquiridas en la asignatura de Tributación de la Empresa del curso de adaptación al grado en Administración y Dirección de Empresas, concretamente en la unidad didáctica del IRPF. Para ello vamos a realizar un estudio de los beneficios fiscales en este impuesto de los trabajadores contratados por una empresa española y desplazados al extranjero para la prestación de servicios.

Actualmente la AEAT, para evitar el fraude fiscal, está realizando requerimientos a los contribuyentes que han aplicado estos beneficios. Por lo que durante este trabajo se expondrán los aspectos formales para evitar reclamaciones, así como recargos, sanciones e intereses.

Uno de los motivos de escoger este tema en el TFG, es que estoy contratado en una constructora en el departamento de administración, y hace un par de años, salió la oportunidad de poder realizar obras en el extranjero. Al final, por diversos motivos, no se realizó, pero el gerente se encuentra dispuesto a expandir internacionalmente el negocio y puede afectar al personal de la mercantil. Y con motivo de tratar de realizar una gestión eficiente para el trabajador y la mercantil, es necesario conocer los requisitos y las condiciones de los beneficios fiscales que permiten la ley y su aplicación. Como se verá a lo largo de la exposición es un tema controvertido y hay que tener especial cuidado a la hora de su deducción.

4. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Los objetivos de este proyecto son:

- Exposición y análisis de los beneficios fiscales previsto en la ley de IRPF para los trabajadores desplazados en el extranjero con contrato en España.

- Exposición de las dos alternativas de beneficios fiscales que tienen los expatriados para beneficiarse de su aplicación, y estudio de la conveniencia de aplicarlas según la situación del trabajador o de la mercantil.
- Documentación y requisitos necesarios para poder aplicar la exención que prevé la ley, los aspectos formales a cumplir y los países de destino aceptados y cuales tienen convenio de colaboración. Así como, conocer los principales riesgos fiscales y las posibles sanciones tributarias.

5. METODOLOGÍA Y RECOPIACIÓN DE LA INFORMACIÓN

El estudio del TFG se ha realizado mediante la recopilación de información de fuentes secundarias externas y la consulta a asesores fiscales, y funcionarios de la AEAT.

Para recopilar esta información se han recurrido a:

- Estudios que analizan la internalización de las empresas españolas.
- Bases de datos del Instituto Nacional de Estadística.
- Bibliografía especializada de trabajadores expatriados, tanto en el ámbito fiscal como laboral.
- Consultas tributarias vinculantes emitidas por la DGT.
- Asistencia a conferencia realizada por asesoría reconocida nacionalmente.

6. ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS FISCALES DE LOS QUE PUEDEN GOZAR LOS EXPATRIADOS EN EL IRPF

En este trabajo se van a analizar los beneficios fiscales del trabajador que la empresa destina a un país extranjero durante un periodo de tiempo para la realización de sus funciones sin que éste pierda la residencia fiscal en España aunque el desplazamiento sea superior a 183 días al año. Dependiendo dicho beneficio, el requisito de permanencia en el país de destino deberá ser superior, tal y como ocurre con el régimen de excesos.

6.1. CONCEPTO DE EXPATRIADO

En el año 1999, el Gobierno español ante la libre circulación de personas y trabajadores en la UE, en su artículo 28 se indica que *quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores entre los Estados miembros de las CE*⁷, y la Directiva Europea 96/71/C referente a la libre prestación de servicios (desplazamiento de los trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios, revisa la legislación vigente (ET, Código Civil,...) pero observan que no existe ninguna ley o reglamento que explícitamente dé cumplimiento a esta Directiva. Por lo que, promulga la Ley 45/1999⁸ para adaptar la directiva al ordenamiento jurídico Español lo más extensa posible y que afectaría también a los trabajadores desplazados fuera de la UE.

Cabe destacar que ni la directiva europea indicada anteriormente ni la Ley española citada indican un límite temporal para la calificación del desplazamiento del trabajador.

En el año 2017, mediante el RD-Ley 9/2017⁹, se modifica la ley del 45/1999 para incorporar la Directiva Europea 2014/67/UE. Esta Ley incorpora, entre otros apartados, el referente a la comunicación del desplazamiento a realizar a la administración laboral, y el contenido de la comunicación y las pruebas necesarias para comprobar la veracidad del desplazamiento (contratos de trabajo, registro de horarios, y documento de la autorización para trabajar de los nacionales en los terceros países).

Hemos expuesto el concepto de la legislación referente al desplazamiento de los trabajadores, pero existen definiciones planteadas por varios autores que se

⁷ Diario oficial de las comunidades europeas (marzo, 1994). Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103(01)&from=ES). (Consultado el 8 de mayo de 2018).

⁸ Ley 45/1999, de 29 de noviembre, sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.

⁹ Real Decreto Ley 9/2017, de 26 de mayo, por el que se transponen directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero, mercantil y sanitario, y sobre el desplazamiento de trabajadores. Título IV..

detallan a continuación y que incluyen aspectos personales, familiares y profesionales.

La primera definición de expatriado, indica que es “un elemento muy importante de la internacionalización de las empresas en la transferencia de los individuos, y en ocasiones de sus familias, más allá de las fronteras de sus países, por períodos limitados de tiempo, de tal manera que puedan trabajar para la misma organización desde este país” (Suutuari y Brewster, 2003).

Por último, como segunda definición podemos decir que los expatriados son “empleados que las empresas multinacionales destinan, generalmente en muy buenas condiciones, a vivir y trabajar en el extranjero por un periodo de tiempo determinado” (Polanco Pantoja, 2013).

6.2. ANÁLISIS DE LAS DOS ALTERNATIVAS APLICABLES.

Actualmente en el IRPF existen dos tipos de beneficios fiscales para el contribuyente. Para poder aplicarlas la empresa y el trabajador necesitan conocer la naturaleza de los trabajos a realizar, el tiempo de desplazamiento y el destinatario de las operaciones. A continuación vamos a detallar las dos posibilidades existentes, para concluir con un ejemplo ilustrativo.

Con respecto a estos beneficios, si nos atenemos al criterio de permanencia, podemos decir que existen dos regímenes: un régimen general (artículo 7.p), donde no existe la necesidad de estar un mínimo de estancia en el país de destino, y un régimen especial (régimen de excesos) donde uno de los requisitos a cumplir es permanecer durante un mínimo de 9 meses en el país extranjero.

I. ARTÍCULO 7.P. LEY IRPF

I.1.- Evolución histórica

En el año 1998 con el fin de mejorar la competitividad de las empresas españolas en el extranjero se incorpora, en la Ley de IRPF el artículo 7.p que consistía en la aplicación de una exención para los rendimientos del trabajo por servicios realizados en el extranjero para un establecimiento permanente o empresas con sede fiscal en el extranjero y que en ese país se soportara la tributación de un impuesto de naturaleza parecida al IRPF. En el Reglamento se limitó el importe de la exención a 21.000 euros.

En el año 2000, mediante el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, se declara incompatible con el régimen de excesos, se suprime el requisito de tributación por el contribuyente en el país de destino por un impuesto de naturaleza análoga y se incrementa el límite de exención a 60.010 euros.

Posteriormente, en el año 2001, se modificó el artículo 5 mediante el Real Decreto 579/2001 de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, en materia de exenciones, rendimientos del trabajo y actividades económicas, obligación de declarar y retenciones, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones., para incorporar la posibilidad de que los servicios fueran destinados para una entidad no residente.

Por último la Ley de 35/2006, del IRPF, modificó el artículo 7.p, definiendo que se considerara que el país de destino tiene un impuesto de naturaleza análoga cuando exista un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga un apartado destinado al intercambio de información. Este hecho limita el medio de prueba del contribuyente a la existencia de un CDI entre los

países y podría ser incompatible con el artículo 24 de nuestra Constitución (CHICO DE LA CAMARA, RUIZ GARIJIO 2008) donde se expone que: *Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.*

Por lo que se puede producir indefensión, según el artículo 24 de la CE, *siguiendo la abundante jurisprudencia constitucional, cuando de forma ilegítima se priva o limita los medios de defensa producida en el seno de un proceso.*

En otros apartados del proyecto, veremos que se ha ampliado desde la redacción del artículo los acuerdos de CDI firmados, incluyendo a varios países que anteriormente eran considerados como “paraísos fiscales”. Lo que permitirá su aplicación, aunque si bien es cierto que si el país de destino no tiene CDI, es posible que no podamos aplicar la exención.

I.2.- Definición y requisitos.

Tras las diversas modificaciones normativas, actualmente el artículo 7.p de la Ley 35/2006, expone que estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1. ° Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 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. ° 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.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Asimismo, se regula en el artículo 6 del RIRPF, y dispone los mismo requisitos que los detallados en el artículo 7.p) de la LIRPF.

Hay que tener presente que la exención del artículo 7.p) se aplica sobre el Hecho Imponible del impuesto, lo que permite que se excluyan estas rentas para el cálculo del tipo de gravamen a aplicar, y la Base Imponible sea inferior.

A continuación, vamos a desarrollar los referidos requisitos legales.

I.3 Residencia fiscal del contribuyente

Para la aplicación del beneficio fiscal analizado es necesario, según se regula en el artículo 8 de la LIRPF, que el trabajador sea contribuyente del IRPF y para ello debe tener su residencia habitual en España. A la hora de determinar esta circunstancia, el trabajador debe cumplir lo previsto en el artículo 9 de la LIRPF, contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español:

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

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. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

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

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

Si el expatriado es destinado por la empresa más de 183 días en el extranjero, tendríamos que aplicar el apartado b) del artículo 9, que considera que la residencia habitual se encuentra donde estén el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Es importante señalar que si el cónyuge y los hijos permanecen en territorio español se presumirá cumplido este requisito, por lo que en la mayoría de los casos será conveniente que el núcleo familiar permanezca en territorio español, lo que puede suponer un inconveniente a la hora de la expatriación. Se trata de una presunción *iuris tantum*, y cabe prueba en contrario (López López y De la Hucha Celador, 2015). Por otro lado, hay que tener presente que si el expatriado se desplaza a España, esos días no se computarán para la aplicación de la exención y se

excluirán del cálculo, reduciendo el importe del beneficio fiscal. Pero este tema lo trataremos posteriormente en otro apartado.

Cabe la posibilidad de que el Estado donde se hayan realizado los trabajos, someta a imposición las cantidades percibidas porque se cumplan similares requisitos a aplicar en su país a los previstos en el artículo 9 del IRPF, por lo que tendremos que revisar el CDI, en el caso de que lo hubiese, con el fin de determinar dónde debe tributar. El artículo 4 del modelo de la OCDE, trata de esclarecer donde se encuentra la residencia fiscal, cuando existan discrepancias entre los estados:

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente 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 solamente del Estado donde more;

c) Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente 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.

I.4. Definición de rendimiento de trabajo

El artículo 7.p) se refiere exclusivamente a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados efectivamente en el extranjero. Para ello, debemos conocer qué rentas califica la LIRPF como tales rendimientos. En el artículo 17 de la LIRPF se definen los rendimientos íntegros del trabajo como 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.

Pero la DGT, en su consulta vinculante número 1944-05¹⁰, aclara y dice literalmente que: “La expresión "trabajos" utilizada por la norma debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 16 del TRLIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a algunos supuestos contemplados en el apartado 2 del citado artículo 16 del TRLIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).”

La aclaración realizada implica que los trabajos deben ser estrictamente “laborales” y no “mercantiles”, por lo que se excluye a los Administradores de las sociedades mercantiles, Consejeros de Administración y cualquiera de los miembros directivos.

Según las Directrices OCDE de Precios de transferencia se consideran como actividades de accionistas, y en consecuencia, rendimientos de trabajos mercantiles, entre otras, las siguientes actividades (LÓPEZ, 2008):

“a. organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración.

¹⁰ Todas las consultas de la DGT que se recogen en este trabajo se han obtenido de la página web de la AEAT(<https://www.agenciatributaria.es/>)

- b. Los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes.
- c. Los costes de obtención de fondos destinados a las adquisición de las participaciones.”

Dentro de los rendimientos que se puedan considerar como mercantiles, y siguiendo el esquema planteado, estudiamos posibles situaciones controvertidas para la aplicación de la exención:

Tabla 2

Rendimientos	Consulta Vinculante	Observaciones
Administradores o miembro del consejo de administración. Relación mercantil.	V0273-17	NO se aplica la exención.
Becas para investigación	V1136-16	No es relación laboral ni estatutaria. NO se aplica exención.
Impartir cursos en extranjero contratado por empresa Española	V0626-15	Es relación laboral. SÍ es posible aplicar exención.
Impartir cursos en extranjero contratado por empresa Extranjera	V4813-16 V0464-15 V0442-12	Hay que comprobar resto de requisitos. Pero SI es posible aplicar la exención.
Cursos en extranjero realizado por Autónomo o persona física.	V1944-05	NO aplica exención.
Pensiones	V1684-05	Es un rendimiento de trabajo pasivo (se obtiene por derechos adquiridos anteriormente y no por trabajos actuales). NO se aplica la exención.
Rendimientos Actividades Económicas (autónomos)	V2369-13	NO se aplica exención.
Rendimientos Actividades Económicas (TRADE)	V2072-09	NO se aplica exención.

Fuente: DGT

Elaboración Propia

Esta distinción entre los tipos de trabajos implica que según la naturaleza de los mismos será posible aplicar o no la exención. En este sentido, dentro de los trabajos administrativos, y por tanto, generados de un rendimiento del trabajo, la DGT en su consulta vinculante número 0045-15 enumera una serie de servicios, los cuales entrarían en la categoría de trabajos o servicios, tales como:

- “Planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos
- Servicios financieros como supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación.
- Asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización.
- Servicio de gestión de personal, en particular la formación y la asesoría en la selección de los trabajadores.”

Como se verá más adelante, esta categoría de trabajos afectará también a los destinatarios de los servicios que sean entidades vinculadas o intragrupo.

Se ha expuesto que la DGT no admite la aplicación de la exención en las relaciones mercantiles derivadas de un puesto en el Consejo de Administración o como administrador de la sociedad, pero cabe destacar, que estos directivos pueden realizar servicios de carácter laboral que podrían gozar de la exención prevista en el artículo 7.p (Calderón, 2017). En esta sentencia del TSJ de Madrid, de 6 de junio, y número de resolución 673/2016 se admitía la aplicación de la exención para un director general de una empresa española que previamente había sido rechazada por la Administración Tributaria. El director general presentó, entre otros documentos, un certificado emitido por la empresa española exponiendo las funciones realizadas y consistentes en:

“Que los trabajos realizados fuera de España eran de utilidad exclusiva para las sociedades y EPs del grupo en el extranjero, en labores de coordinación y ejecución de proyectos, gestiones comerciales con clientes y con autoridades locales, dentro de las actividades ordinarias de dicha sociedad y en beneficios de las mismas, que no consistían en la mera tutela de la matriz respecto de las filiales.”

El tribunal madrileño resolvió que el trabajador había demostrado la carga de la prueba y que la naturaleza de los trabajos era de carácter laboral y no mercantil. Esta persona tuvo que recurrir a la justicia para poder justificar la aplicación de la exención denegada por la AEAT. En su caso habrá que estar atento, por si hubiera interpuesto un recurso de casación, a lo que dictamine el Tribunal Supremo.

I.5. Destino de los servicios prestados. Problemática de las empresas intragrupo

La norma indica que los trabajos deberán realizarse para una empresa no residente de España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En este apartado, se ve como el legislador trata de apoyar la internalización de las empresas, fomentando la competitividad y favoreciendo el desplazamiento de trabajadores cualificados para la realización de los trabajos en el extranjero.

En el artículo 7.p) se incluye a los establecimientos permanentes. La AEAT¹¹ define este concepto en su página web como:

“cualquier título disponga en el territorio extranjero, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que

¹¹ AEAT (2018). Definición de establecimiento permanente (ep). <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/ Empresas/Impuesto sobre Sociedades/Periodos impositivos iniciados hasta 31 12 2014/N o residentes con establecimiento permanente/Cuestiones basicas sobre tributacion/Definici on de establecimiento permanente ep .shtml>. (Consultado 01 de julio de 2018).

realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la empresa, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entiende 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 6 meses.”

Y por otro lado tendríamos, la definición contenida en el artículo 5 del Modelo de CDI, “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Como casos especiales, en el apartado 5 de este artículo se hace mención a la figura de los agentes dependientes que actúan en nombre de la empresa y tienen poderes para contratar en nombre de la misma. Por último, en el apartado 3, se detalla como EP a las obras cuya duración tengan un mínimo de 12 meses, pero se deberá consultar los convenios firmados ya que, por ejemplo, con Brasil el tiempo mínimo para la obra son 6 meses y con Hungría son 24 meses.

Resumiendo, para que se considere un EP, según la definición, debe existir un lugar de negocios, tener un emplazamiento fijo y deben realizarse actividades de la empresa (García-Olías Jiménez, 2011)

Una vez expuesta la definición de EP, nos centramos en determinar a quién va destinado la prestación de servicio en el exterior para poder gozar del beneficio fiscal analizado. En este sentido, podemos distinguir dos destinatarios de los trabajos, por un lado las empresas que no mantienen ninguna relación vinculada con la sociedad que presta el servicio. Es el caso más sencillo y se da por sentado que la organización extranjera es la que se beneficia, y no plantea problemas desde el punto de vista fiscal.

Por otro lado, tenemos la posibilidad contemplada por la LIRPF, donde los trabajos se destinen a empresas vinculadas o del grupo. Ante esta situación, la Ley nos deriva al artículo 16, apartado 5 de la LIS, (actualmente artículo 18) donde nos indica que los trabajos realizados deben producir una ventaja o utilidad al destinatario de los mismos.

A estos efectos, en el apartado donde se ha desarrollado la definición de rendimientos de trabajos de este TFG, se han enumerado los trabajos administrativos que la DGT considera como servicios prestados intragrupo y por lo cuales las empresas están dispuestas a pagar y generar un beneficio que mejora la competitividad.

La DGT, en la consulta vinculante número 4107-16, nos aclara que debe analizarse si los trabajos se han efectivamente prestado, y para ello nos redirige al citado artículo 18 de la LIS, donde se detalla el concepto de operaciones vinculadas, la determinación de la valoración de los trabajos realizados entre las empresas a precios de mercado, los procedimientos para la inspección tributaria, las infracciones y las sanciones. Por lo que para comprobar si el trabajo se ha realizado, habrá que conocer si se ha producido un *interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerce así su posición comercial*. Es decir, si la empresa que solicita los servicios hubiera requerido esos trabajos a otra empresa independiente por una contraprestación económica. Si esa organización no estuviera dispuesta a pagar por esos trabajos, la DGT afirma que se consideraría que los trabajos no se han realizado y por lo tanto no cabría la exención. A la vista de lo expuesto, quedarían excluidos los trabajos realizados para beneficio de la empresa matriz.

Existe la posibilidad de que los servicios prestados puedan afectar a varios miembros del grupo empresarial, complicándose la valoración de los mismos y su calificación como servicios para aplicar la exención.

Una vez expuestos los requisitos y la calificación de los servicios en empresas intragrupo, nos quedaría conocer los aspectos probatorios de los mismos. En el

caso de entidades intragrupo habrá que documentar correctamente y poder probar que los trabajos realizados han generado valor para la empresa destinataria. El Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución 00/3168/2008¹², ha rechazado la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p. de la LIRPF por justificar la realización de los trabajos únicamente mediante un documento detallando los trabajos realizados, pero que no se pudieron demostrar realmente (Calderón Carrero y Álvarez Barbeito, 2010). En consecuencia, es importante documentar correctamente y de una manera efectiva los servicios prestados para su demostración.

En esta misma línea se mantiene la DGT en su consulta vinculante número 4107-16, donde se le consulta si es posible a probar la prestación de un servicio mediante la refacturación de los costes del desplazamiento del trabajador a la empresa destinataria de los trabajos. En esta consulta del Centro Directivo se expone que esta refacturación ayuda a demostrar a la ejecución del trabajo, pero no prueba por sí misma su existencia, e indica que “la repercusión del coste salarial no es por sí mismo un factor que implique necesariamente la consideración de que el servicio se ha prestado para una empresa o entidad no residente, ya que es práctica habitual la refacturación de este tipo de costes” , por lo que será conveniente tener otro medio de prueba para acreditar la realización de los trabajos.

I.6. Territorios donde es posible aplicar la exención del IRPF.

Otro de los requisitos que de cumplirse para aplicar la exención, es que el trabajo se realice en el extranjero, y siendo necesario que en dicho territorio se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y que no sea considerado como paraíso fiscal. Asimismo, se entiende cumplido este requisito cuando se tiene firmado un CDI.

¹² Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/3168/2008 de 16 de Abril de 2009. Aplicación del artículo 7.p cuando los trabajos se destinan a empresas vinculadas. <https://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/7-p-i-r-f-16-5-trlis-63924219>

Por otro lado, la norma expone claramente que es necesario que se produzca el desplazamiento del trabajador al extranjero. Actualmente, con las innovaciones tecnológicas, se podría pensar que realizando el trabajo telemáticamente desde España, y posteriormente remitiendo la factura a la mercantil extranjera se tendría derecho a la exención, pero no se cumpliría el requisito legal exigido, ya que el servicio se presta desde nuestro país (TOVILLAS MORAN, 2005).

Es conveniente que el contribuyente tenga medio de prueba del desplazamiento al extranjero, y si es posible de actividades que haya realizado (cuotas de gimnasios, academia de idiomas,...) ya que la carga probatoria según el artículo 105.1 de la LGT, recae sobre el contribuyente del Impuesto. Pudiendo la AEAT ponerse en contacto con la administración tributaria del país de desplazamiento para comprobar la veracidad de los datos fiscales declarados.

El artículo 7.p) expone como condición que el territorio de destino no sea paraíso fiscal. Con respecto a estos países, España reguló los paraísos fiscales con la publicación del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, y que será objeto de actualización periódica como prevé la Ley 26-2014 de 27 de Noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el listado de paraísos fiscales, manteniendo la misma definición, y excluye a los países considerados como paraísos fiscales que firmen un convenio para evitar la doble imposición internacional.

En la actualidad, la UE ha incrementado el control de la lucha contra el fraude fiscal, siendo el listado de paraísos fiscales Samoa Americana, Bahréin, Guam, Islas Marshall, Namibia, Palau, Samoa, Santa Lucía y Trinidad y Tobago.

Eliminando¹³ en el año 2018 de la lista a Panamá, Corea del Sur, Emiratos Árabes Unidos, Barbados, Granada, Macao, Mongolia y Túnez. Cabe destacar que el gobierno de España mantiene vigente CDI con 103 países¹⁴, destacando Panamá¹⁵ o Emiratos Árabes Unidos¹⁶ que la UE los consideraba paraísos fiscales, ante esta discrepancia con la UE se estaba estudiando la posibilidad de denunciar los convenios firmados e incluirlos como paraíso fiscal¹⁷. El cambio de criterio de la UE, en el año 2018, permite a nuestro país mantener el CDI con estos países. De esta manera, las empresas españolas que se encuentran trabajando en Panamá o Emiratos Arabes Unidos pueden mejorar la competitividad y aplicar, entre otros beneficios, la exención del artículo 7.p) y el régimen de excesos, que se analizarán más adelante.

I.7. Límites de la exención y controversia del cálculo de días

En primer lugar, la norma tributaria limita la aplicación de la exención de trabajos realizados en el extranjero por el trabajador, en el importe de 60.100 euros anuales. Las cantidades percibidas por el contribuyente, en concepto de rendimientos de trabajo, que excedan de este importe no se pueden beneficiar de este incentivo tributario.

En segundo lugar, tratamos el cómputo de los días que el contribuyente permanece en el extranjero. La LIRPF sólo indica que los trabajos deben ser realizados en el extranjero, pero no detalla que días se consideran que se

¹³ Sánchez Álvaro (Enero 23, 2018). La UE saca a ocho países de la recién creada lista de paraísos fiscales. https://elpais.com/economia/2018/01/23/actualidad/1516706083_987839.html. (Consultado el 10 de junio de 2018).

¹⁴ AEAT. Convenios de Doble Imposición. http://www.hacienda.gob.es/ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx. (Consultado el 17 de diciembre de 2017).

¹⁵ . Convenio entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el 7 de octubre de 2010.

¹⁶ Convenio entre el Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, hecho en Abu Dhabi el 5 de marzo de 2006.

¹⁷ García Maroto, David - España actualizará el listado de paraísos fiscales y podría volver a incluir a Panamá. <https://www.elindependiente.com/economia/2017/12/06/espana-actualizara-su-listado-de-paraisos-fiscales/?resume=off>. (Consultado el 08 de junio de 2018).

permanece en el mismo. Parece un tema baladí, pero realmente es un importante ya que afecta a los días no laborables del trabajador (fines de semana, vacaciones, festivos,...). Como en los anteriores requisitos se ha clarificado la aplicación de la exención mediante consultas vinculantes.

La DGT, en la consulta vinculante número 2537-14, aclara que para el cálculos de los días se “tomará el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado en el extranjero para realizar la prestación de servicios transnacional, incluyendo los fines de semana. Por el contrario, no se computarán los días no laborables (festivos, fines de semana o periodos vacaciones) que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismo, ni tampoco los periodos vacacionales que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero”¹⁸.

En esta Consulta el Centro Directivo deja claro que para poder aplicarse la exención es necesario permanecer en el lugar de desplazamiento del trabajo. Sin el detalle expuesto, el trabajador podría interpretar que la visita los fines de semana a su familia residente en España no incidirá en el cómputo, pero la DGT afirma que sí que afecta, excluyendo esos días para la aplicación del incentivo fiscal.

Por lo que este tema puede causar inseguridad jurídica al contribuyente, que tiene que demostrar que ha permanecido en el extranjero durante los días no laborales. Para ello debe tener medios de prueba válidos, como por ejemplo en mi opinión podría ser la compra de entradas nominativas a espectáculos o realizar pagos mediante tarjeta emitida a su nombre.

¹⁸ A este respecto, según las notas tomadas en la jornada “*Expatriación y movilidad internacional de trabajadores. Aspectos laborales y fiscales*”, Celebrada el 17 de noviembre de 2017, D. Federico Rodríguez insistió que la AEAT está interpretando que los días donde se realiza el desplazamiento fuera del lugar destinado en el extranjero no se computarán a efecto del cálculo. Pongo un ejemplo para aclararlo, si el trabajador termina el viernes su trabajo y se traslada ese mismo día en avión a España, se consideraría que ese día no cumple el requisito de permanencia en el extranjero y no estaría exento. Este criterio afectaría, también a las vacaciones, los días de baja médica y los festivos.

Ocurre en muchas ocasiones, que la empresa contratante realiza el cálculo de los rendimientos de trabajo generados y el cómputo de días para aplicar la retención regulada en el artículo 74 del RIRPF. En mi opinión para evitar consecuencias negativas, sería recomendable que el trabajador comunicara a la empresa los días no laborales que permanece en el país de destino y que se desplaza a otro lugar distinto.

I.8. Compatibilidad con la aplicación de otros incentivos tributarios

Como se ha comentado anteriormente, la exención prevista en el artículo 7.p) es incompatible con la aplicación del régimen de excesos, que estudiaremos posteriormente. Pero según la DGT, en su consulta vinculante número v0608-17, se plantea la posibilidad de aplicar la exención del artículo 7.p) conjuntamente con la percepción de dietas y asignaciones para gastos excluidas de gravamen que se detallan en el artículo 9 del RIRPF. En concreto son:

- Gastos de locomoción por desplazamientos del trabajador desde su centro de trabajo a prestar sus servicios en un lugar distinto (importe del transporte público justificado o 0,19 €/Km).
- Gastos de manutención y estancia, se *exceptúan de gravamen 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* (si pernocta fuera: 53,34€/día si dentro del territorio español, 91,35€/día si lo hace en territorio extranjero; si pernocta en municipio del lugar de trabajo: 26,67€/día en territorio español, 48,08€/día si territorio extranjero) y estancia (los que se justifiquen). En estos gastos se permite su aplicación hasta un máximo de 9 meses, por lo que, como veremos más adelante, es incompatible con el régimen de excesos.
- Determina los gastos deducibles por manutención y desplazamiento del personal de vuelo de las compañías aéreas. Cabe destacar que este

colectivo puede aplicarse la exención siempre y cuando cumplan los requisitos necesarios.

- Exceso que perciban los funcionarios públicos españoles sobre las retribuciones que obtendrían en España.
- Y por último, el régimen de excesos que percibirían los trabajadores destinados en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluido la paga de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, siendo incompatible lo indicado en el Artículo 7 del RIRPF. Este apartado lo trataremos posteriormente en el punto 5.2.II.

A este respecto, el Centro Directivo permite aplicar la exención de las dietas del artículo 9.a.3 de la LIRPF, con los límites indicados, junto con la exención del artículo 7.p. Es necesario indicar que la DGT aclara que el desplazamiento que realice el trabajador ha de ser distinto del centro de trabajo donde se encuentra destinado. Asimismo, tampoco se admitirá para poder beneficiarse que el desplazamiento de la residencia habitual al centro de trabajo. En estos casos, las dietas estarían sujetas a tributación por la totalidad. Al contrario si el desplazamiento se realiza desde el centro de trabajo, es posible aplicarlas siempre y cuando se cumplan los requisitos del artículo.

II. REGIMEN DE EXCESOS

Detallado la exención del artículo 7.p, nos quedaría estudiar la aplicación del régimen especial, es decir, el régimen de excesos. Este beneficio fiscal no se detalla en la LIRPF, sino que se encuentra legislado en el RIRPF.

El desarrollo de este régimen se realiza mediante lo dispuesto en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF y expone que *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. Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento.

El concepto sobre la que se aplicaría la exención sería sobre los rendimientos de trabajo detallados en el apartado 6.b.l.1 del presente TFG, es decir, los referidos a los importes obtenidos por una relación laboral, quedando excluidos los salarios mercantiles y estatutarios (accionistas, junta de gobierno, directivos....).

Tal y como ocurre con el artículo 7.p), la redacción de la norma es escasa y no detalla qué requisitos son necesarios para poder aplicarlos, lo que ha generado dudas en su aplicación que han sido resueltas por diversas consultas de la DGT, entre ellas la consulta vinculante V4107-16.

Cabe señalar, que la aplicación del régimen de excesos es incompatible con la exención del artículo 7.p) de la LIRPF y con las dietas percibidas para gastos de locomoción, manutención y estancias de la LIRPF y el RIRPF. (GOLPE SAAVEDRA y HERNÁNDEZ BUSTOS, 2017).

II.1.Residencia fiscal del contribuyente

Como ocurre con la exención anterior expuesta, para poder aplicarse este beneficio fiscal, el trabajador destinado al extranjero debe cumplir lo dispuesto en el artículo 9 de la LIRPF y tener su residencia fiscal en España, es decir, debe ser contribuyente del IRPF.

Como veremos en el siguiente punto, es necesario que el desplazamiento temporal sea a largo plazo. Este hecho nos impide cumplir el apartado 1 de la LIRPF donde nos exige la permanencia en España durante más de 183 días. Por lo que, nos tendremos que centrar en el apartado 2 de la LIRPF que permite mantener al contribuyente la residencia fiscal en *España si el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*, presumiendo que si el cónyuge y los hijos menores residen en España se consideraría sujeto pasivo del Impuesto.

II.2. Destino de los servicios prestados

La LIRP, únicamente, especifica que el destino de la prestación de los servicios debe realizarse en un país extranjero. Pero es necesario cumplir un horizonte temporal, que la DGT ha ido desarrollando a lo largo de varias consultas tributarias.

Así, La DGT requiere que la empresa realice un cambio de centro de trabajo a efectos laborales, según se requiere en el artículo 40 del ET, que implicaría que el trabajador resida en el mismo país de destino más de 9 meses. Este requisito conlleva que el centro de trabajo en el extranjero debe ser habitual y no circunstancial, por lo que si se desplaza a realizar unos trabajos con un tiempo inferior no podrá aplicarse este régimen especial.

Es de destacar que el ET hace referencia al mismo municipio, por lo que si el trabajador por razones de sus funciones tiene que desplazarse a otros países no sería posible aplicar el régimen de excedencias, pero tendríamos que estudiar si es posible aplicar la exención del artículo 7.p) de la LIRPF.

Asimismo, los servicios prestados también se refieren a los rendimientos de trabajo que se ha estudiado en el artículo 7.p). Excluyendo a los rendimientos de trabajos especiales, relaciones de carácter mercantil y a los rendimientos de actividades económicas (autónomos).

II.3. Importes sobre los que aplicar los beneficios fiscales

Tratados los temas de residencia fiscal del contribuyente y el requisito de permanencia en país de destino durante más de 9 meses, nos quedaría por estudiar los importes a los que se podría aplicar los beneficios fiscales.

El beneficio fiscal se aplicará sobre el exceso de las cantidades que se percibirán por el trabajador en concepto de rendimientos de trabajo, y las dietas que estuviera percibiendo en España. Para aplicar correctamente este régimen,

será importante poder justificar los excesos y las cantidades percibidas en el caso de que no se hubiera producido la expatriación.

En cuanto al destino de los servicios prestados, el régimen de excesos exime del requisito de aportar valor añadido a la empresa destinataria de los trabajos. Evitando litigiosidad cuando los servicios se prestan a empresas vinculadas, por lo que dependiendo de la aversión al riesgo del contribuyente puede preferir su aplicación frente a la exención del artículo 7.p).

6.3. SUPUESTO PRÁCTICO.

Vamos a resumir los requisitos necesarios en los dos regímenes con una tabla comparativa:

Tabla 3

	Art. 7.p)	Régimen de excesos
Desplazamiento	Temporal	No especificado. Desplazamiento mínimo de 9 meses.
Beneficio para entidad no residente donde se realiza el trabajo	Requerido	No requerido
Existe Impuesto análogo en país destino	Requerido	No requerido
Límite rendimientos	60.100	No

Fuente: LIRPF

Elaboración propia

Como principio fundamental en los dos casos de beneficios fiscales es necesario poseer la residencia fiscal en España, aunque se realice un traslado al extranjero para trabajar.

Para poder considerar que régimen nos interesa tendremos que tener en cuenta en primer lugar si el desplazamiento del contribuyente es superior a 9

meses, con lo que podríamos descartar la aplicación del régimen de excesos, en el caso que sea inferior a dicho plazo.

Si el desplazamiento es inferior a 9 meses, el posible régimen a aplicar sería la exención del artículo 7.p de la LIRPF, y según lo expuesto en el trabajo, estudiar si se cumplen los requisitos, presentar la documentación necesaria y realizar una previsión de los documentos necesarios que justifiquen la existencia en el país de destino durante los días de estancia, para poder justificar lo mejor posible los servicios prestados en el extranjero en el caso de exista un requerimiento de la AEAT, extremo más que probable ante la línea de actuación de nuestra Administración Tributaria.

Para ver cuál de los dos incentivos es más conveniente se va a desarrollar ”, un supuesto práctico donde un trabajador cualificado es destinado por la mercantil el 01 de abril del 2017 a un país, con el que España ha firmado un CDI, a realizar unos trabajos para una empresa no residente y que no pertenece al grupo de empresas. La esposa y dos hijos mantienen la residencia en España y no se desplaza al país destino. El trabajador en España percibe una cantidad bruta de 50.000 € en concepto de rendimientos de trabajo y se incrementa en 20.000 € con motivo de la expatriación.

Se cumplen los siguientes requisitos:

- La residencia habitual del cónyuge y sus dos hijos se encuentra en la Comunidad Valenciana, por lo que se presume que la residencia fiscal del trabajador se mantiene en España y se entiende cumplido el artículo 8.b) de la LIRPF.
- El trabajador está contratado con la empresa y mantiene una relación laboral, y no mercantil.
- La prestación de servicios se destina a una empresa no residente y no pertenece a las empresas del grupo.
- Se realiza en un país extranjero con CDI firmado, que no se califica como paraíso fiscal.

Tabla 4.

	Régimen General	Art.7. p)	Régimen de excesos
Rendimientos de trabajos	70.000	70.000	70.000
Exención por trabajos realizados en el extranjero		60.100	
Exención por exceso de remuneración			20.000
Días de trabajos en el extranjero		274/365	
% de salario del extranjero		75,07%	
Importe exento		45.116,16 €	20.000
Rendimientos sujetos y no exentos	70.000	24.883,84	50.000

Fuente: Elaboración propia

Una vez determinados los rendimientos de trabajo sujeto, se procede a realizar una simulación de la declaración de la renta individual contemplando los tres escenarios

	Régimen General	Art.7. p)	Régimen excesos
RENDIMIENTO DE TRABAJO	70.000	24.883,84	50.000
Gastos y reducciones	4.480	4.480	4.480
Otros gastos deducibles	2.000	2.000	2.000
TOTAL RENDIMIENTOS TRABAJO	63.520	18.403,84	43.520
RENDIMIENTOS CAPITAL MOBILIARIO	0	0	0
RENDIMIENTOS CAPITAL INMOBILIARIO	0	0	0
GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES	0	0	0
BASE IMPONIBLE GENERAL	63.520	18.403,84	43.520
BASE LIQUIDABLE GENERAL	63.520	18.403,84	43.520
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO	0	0	0
Mínimo contribuyente. Estatal	5.550	5.550	5.550
Mínimo contribuyente. Autonómico	5.550	5.550	5.550
Mínimo descendientes. Estatal	2.550	2.550	2.550
Mínimo descendientes. Autonómico	2.550	2.550	2.550
Tipo Medio Estatal General	14,19%	6,12 %	11,88%
Tipo Medio Autonómico General	14,49%	6,73%	11,97%
Cuota Íntegra Estatal	9.015,25	1.127,71	5.174,45
Cuota Íntegra Autonómica	9.209,05	1.240,23	5.212,63

Deducciones	0	0	0
Cuota Líquida Estatal	9.015,25	1.127,71	5.174,45
Cuota Líquida Autonómica	9.209,05	1.240,23	5.212,63
Cuota Líquida Total	18.224,30	2.367,94	10.387,08
Retenciones	0	0	0
Cuota diferencial	18.224,30	2.367,94	10.387,08
Líquido disponible	51.775,70	67.632,06	59.612,92
Ahorro fiscal		15.856,36	7.837,22

Fuente: Elaboración propia

En este supuesto, se observa como existe un beneficio fiscal máximo de 15.856,36 € frente a un trabajador que presta sus servicios en España. Este hecho ayuda al empleado a desplazarse al exterior. Asimismo, se observa como se cumple el objetivo pretendido por el gobierno español de mejorar la competitividad internacional de las empresas españolas, incentivando al trabajador y a la empresa.

Con respecto a la mejor alternativa, vemos que se obtiene una diferencia de 8.019,14 € entre los dos beneficios fiscales, a favor de la aplicación del artículo 7.p), por lo que, sería conveniente que el contribuyente aplicara esta por el mayor ahorro fiscal. Por simplicidad, en este caso hemos considerado que los trabajos se realizan a una empresa no vinculada, pero si los trabajos se desarrollaran a empresas del grupo podría ser conveniente aplicar el régimen de excesos con el fin de minimizar riesgos en el caso de un sufrir una comprobación de la AEAT, ya que este régimen requiere que la prestación de servicios se realice en el extranjero, sin tener en cuenta si la empresa que los recibe es vinculada o no.

Finalmente, cuando exista la posibilidad de aplicar los dos beneficios sería conveniente realizar un estudio y ver los riesgos que puede conllevar. Así el trabajador desplazado puede valorar las alternativas y asumir el riesgo que estime oportuno.

6.4. SANCIONES TRIBUTARIAS

Habitualmente, no suele tratarse el tema de sanciones e intereses que aplica la AEAT por infracciones tributarias. Es conveniente conocer los riesgos a los que se enfrentan los sujetos pasivos para poder gestionar correctamente el IRPF y sus retenciones.

En primer lugar, la empresa tiene la obligación de declarar los rendimientos de trabajo obtenidos en la AEAT, según indica el artículo 99 de LIRPF, y comunicar posteriormente en un informe anual los importes devengados y las retenciones practicadas. Aunque proceda aplicar la exención, se debe comunicar en este último modelo las cantidades pagadas. Las sanciones a las que se enfrenta la empresa sería:

- La no inclusión de los datos personales correctos del trabajador en el modelo anual implicaría en la práctica, actualmente, el requerimiento de la AEAT para incorporar los datos correctos. Sin sanciones.
- Declaración como exentos de los salarios del trabajador en el modelo 190, pero en un requerimiento de la AEAT, ésta considera los rendimientos de trabajo obtenidos como sujetos. El artículo 99.5 de la LIRPF obliga al retenedor a ingresar las cantidades que debía retenerle. Estaríamos ante la situación de “infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”, regulado en el artículo 191 de la LGT, y que conllevaría una sanción para la empresa de entre el 50 y el 150 por ciento de las cantidades no ingresadas. Según indica la LGT en su artículo 26, a esta sanción deberíamos aplicar el tipo de interés de demora que consistirá en el tipo

de interés legal del dinero aumentado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca.

Por último, trataremos las situaciones y las posibles sanciones a las que se expone el contribuyente por errores en la cumplimentación del modelo 100 de declaración-liquidación del IRPF.

Empezaremos estudiando el caso donde la empresa declara como sujetas y no exentas las cantidades totales entregadas en concepto de salario y el trabajador aplica el beneficio fiscal en su declaración. Como consecuencia de esta situación, resultara un importe a devolver. La postura de la AEAT, consiste en el reconocimiento de la exención por parte de la empresa, extremo que no se produce al aplicar la retención sobre el total de la masa salarial. Esta diferencia entre la declaración de la empresa y el trabajador conllevará un requerimiento de la AEAT, para que el trabajador aporte los documentos necesarios que prueben que es posible aplicar la exención. Si la AEAT considera que los documentos no lo prueban, aplicará las sanciones e intereses, descritos anteriormente del artículo 191 de la LGT. Se debe tener en cuenta que si la Hacienda Estatal ha procedido a la devolución de los importes retenidos al contribuyente, éste tendrá que ingresar las cantidades devueltas junto con la sanción e intereses correspondientes, lo que representa un importe elevado.

Para evitar la situación descrita, se recomienda que el trabajador presente el modelo 100 con las cantidades declaradas por la mercantil, y posteriormente solicite la devolución de ingresos indebidos por las cantidades que considera exentas. Así se evita el riesgo de incrementar el importe de la devolución en el caso de que las rentas del trabajo se consideren sujetas.

Entre la casuística de casos donde se puede denegar la exención, nos podemos encontrar con que el trabajador expatriado considere que no tiene residencia fiscal en España, pero que la AEAT en una verificación de datos concluya que cumple los requisitos descritos en artículo 9 de la ley de IRPF y

le asigne la residencia fiscal en territorio nacional. Por lo que le realizarían una liquidación paralela con las sanciones e intereses comentados.

Actualmente, se ha publicado una sentencia con respecto a este requisito, donde el trabajador realizó un desplazamiento al extranjero para prestar un servicio con un tiempo superior a 183 días, y la empresa practicó las retenciones indebidamente. Posteriormente, esta persona solicitó la devolución de las cantidades retenidas alegando que no era residente fiscal pero la AEAT lo denegó por considerarlo una “ausencia esporádica”. Se presentó recurso pero fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo, a continuación presentó recurso económico-administrativo en el Tribunal Superior de Justicia de Asturias¹⁹, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 que estimó el recurso y falló a favor del contribuyente reconociendo la devolución de las retenciones. Con esta actuación se observa el carácter recaudatorio de la AEAT, por lo que habrá que tener especial cuidado, ya que en la actualidad existe una campaña de inspección de la AEAT para el colectivo de expatriados²⁰.

¹⁹ Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 – <https://supremo.vlex.es/vid/699011073>. (Consultado el 8 de julio de 2018).

²⁰ Sánchez, Carlos (2015, junio). El confidencial. Hacienda acecha a quienes residen en el extranjero y tributan ilegalmente en España. https://www.elconfidencial.com/economia/2015-06-24/hacienda-acecha-a-quienes-residen-en-el-extranjero-y-tributan-ilegalmente-en-espana_899730/. (Consultado el 8 de julio de 2018).

6.5 PROTECCIÓN SOCIAL DE LOS TRABAJADORES

Se ha tratado los aspectos fiscales del desplazamiento de un trabajador para la prestación de un servicio en el extranjero. Ahora expondremos a qué entidad de seguridad social le corresponde estar suscrito, lo que afectará a la cotización de la pensión y a la entidad que se encarga de velar por su salud.

Como principio básico la seguridad social española aplica la *lex loci laboris* para los trabajadores destinados en el extranjero, es decir, se cotiza donde el trabajador realiza sus trabajos (Calderón Carrero y Álvarez Barbeito, 2010). Pero existen excepciones en las que es posible seguir adscritos a la seguridad social de España²¹.

Existen diversas circunstancias en función del destino del desplazamiento²²:

Si el trabajo se realiza en la Unión Europea, en el caso de trabajadores expatriados con desplazamiento temporal inferior a 12 meses, se cotiza en el país de origen del trabajador. Asimismo, es posible una vez superado este periodo de tiempo solicitar una prórroga con un plazo total máximo de 5 años.

Si el trabajo se realiza en un país donde España tiene firmado convenio bilateral de Seguridad Social, los trabajadores expatriados, como excepción, aplicarán la legislación del Estado de Origen, hasta el máximo que el convenio indique.

Si la prestación del servicio se realiza en Iberoamérica, existe un convenio multilateral iberoamericano de Seguridad Social donde se acuerda que los trabajadores estarán sujetos a la seguridad social donde se realice la actividad. Pero han introducido una excepción por la que los desplazamientos temporales

²¹ Seguridad Social Española. Trabajadores desplazados. <http://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/InformacionUtil/32078/32253/1437/1440>. (Consultado 25 de mayo de 2018).

²² Asociados Afelin. Expatriados y seguridad social. <https://asociadosafelin.com/expatriados-seguridad-social/> (Consultado 25 de mayo de 2018).

de 12 meses estarán sujetos a la seguridad social del país de origen, pudiendo prorrogarse por 12 meses más.

Por último, y más problemático resulta cuando la empresa desplaza al trabajador a un país no comunitario y sin acuerdos internacionales sobre seguridad social. El gobierno Español para evitar dejar desprotegidos a los trabajadores españoles, publicó la Orden Ministerial de 27 de enero de 1982, donde en su artículo 1) y el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en su artículo 166.2 asimila al alta en la Seguridad Social Española a estos trabajadores, obligando a la empresa a cotizar en el país de origen y en el país de destino. Hay que tener presente que las cotizaciones realizadas en el extranjero no son reconocidas por nuestra Seguridad Social con lo que es posible solicitar excluir la cotización de la cuota correspondiente a la cobertura sanitaria en España, pero se tendrían cubiertos los demás derechos de la cotización. En línea con esta situación, tenemos a los trabajadores desplazados a Arabia Saudí²³, anteriormente catalogado como paraíso fiscal, donde España tiene suscrito un CDI pero no existe un acuerdo internacional, por lo que la empresa está sujeta a las cotizaciones de la seguridad social en España y contratar un seguro privado en Arabia Saudí para poder tener asistencia sanitaria.

Lo expuesto no afecta a la aplicación de las exenciones fiscales, por el contrario si puede condicionar a los acuerdos de expatriación entre la empresa y el trabajador. Pero hay que tener presente que en desplazamientos con un periodo de tiempo largo, será más complicado para trabajador desplazado demostrar que la residencia fiscal permanece en España.

²³ Ministerio de asuntos exteriores de España. Información sobre los sistemas educativo y sanitario saudíes (marzo 3, 2016).: <http://www.exteriores.gob.es/Embajadas/RIAD/es/VivirEn/Paginas/EducacionSanidad.aspx>. (Consultado el 10 de mayo de 2018).

6.6. DOCUMENTACIÓN NECESARIA

En este punto, se va a exponer la documentación necesaria que tiene que presentar la empresa y el trabajador para poder demostrar el desplazamiento y poder aplicar los beneficios fiscales. Hay que tener presente que son documentos necesarios para la carga probatoria, pero como se ha expuesto anteriormente, no prueban por si mismos las realización de los trabajos.

Referente al contrato entre el trabajador y la empresa, para evitar duplicidad de conflictos judiciales, sería conveniente junto al contrato laboral redactar un acta de expatriación (Álvarez Marco, 2015) donde se debería incluir:

- a) Determinación del salario fijo.
- b) Seguro de vida.
- c) Seguro de accidentes.
- d) Planes de pensiones.
- e) Pago o subvención de vivienda en destino.
- f) Subvención de viajes entre país de destino y país de origen.
- g) Subvención de colegios o instituciones académicas.
- h) Gastos de mudanza y traslado.
- i) Programas de introducción cultural o idiomas.
- j) Ecuilización fiscal; Mediante el abono del importe impositivo derivado de la situación de expatriación.
- k) Programas de retorno anticipado por situaciones excepcionales.

Por otro lado, como hemos planteado en el trabajo, para la aplicación de la exención fiscal es imprescindible seguir manteniendo la residencia fiscal del trabajador, por lo que si cumplimos los requisitos para ello, no debemos presentar en la AEAT el modelo 030, declaración censal de alta en el Censo de Obligados Tributarios, cambio de domicilio o variación de datos personales, ni el modelo 247 referente al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, comunicación del desplazamiento al extranjero efectuada por trabajadores por cuenta ajena.

Podemos distinguir dos tipos de desplazamientos:

En primer lugar, trataremos los traslados a países miembros de la Unión Europea. Como indica el parlamento Europeo (Febrero 2018) *La libre circulación de los trabajadores es uno de los principios constitutivos de la Unión*, según el artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Se podría pensar que este derecho fundamental no implicaría la comunicación del desplazamiento del trabajador, por el contrario, habrá que presentar el modelo TA-300 en la Seguridad Social (23). Posteriormente la Seguridad Social Española se pondrá en contacto con la seguridad social de la Unión Europea para comunicarle que el trabajador prestará los servicios en su territorio. En la Unión Europea existe la libre circulación de personas, pero habrá que solicitar el permiso de residencia que se puede obtener en el departamento de policía de cada estado.

En segundo lugar, expondremos la documentación necesaria para desplazamientos fuera de la Unión Europea. Como ocurre con el apartado anterior deberemos presentar en la Seguridad Social el modelo TA-300, pero además existen otros formularios a cumplimentar que hay que presentar en la seguridad social española dependiendo de si existe convenio de bilateral, convenio multilateral iberoamericano o Turquía. Cabe destacar que si no existe convenio bilateral, habrá que comunicar el primer modelo pero el segundo no procede ya que no existe colaboración entre las Seguridad Social de cada país.

Continuando con los documentos de terceros países, para poder trabajar será necesario cumplir las políticas de migración de los mismos, que en su mayoría consiste en solicitar el visado y/o permiso de trabajo o residencia. Con el fin de agilizar los procesos muchas veces las empresas y trabajadores usan los visados de turistas, pero con el fin de evitar incidencias sería conveniente que se gestionara correctamente.

En cuanto a la empresa, en las últimas consultas vinculantes de la DGT están condicionando la exención a que la empresa reconozca el desplazamiento al extranjero del empleado. Para ello, una forma de realizarlo es aplicar la

exención en las retenciones de IRPF, mediante la declaración en el modelo 111 y modelo 190. En este último modelo anual, se declaran los rendimientos de trabajos exentos con la clave L, subclave 15.

Por último, vamos a enumerar una serie de documentos²⁴ que sería recomendable que el trabajador conservara, para poder justificar ante la AEAT el traslado y los días de permanencia:

- Permiso de trabajo en el país de destino.
- Partes de trabajo en extranjero.
- Documentos que justifiquen el viaje al país de destino (billete de avión, barco,...)
- Justificante de alojamiento (facturas de reserva de hoteles, contrato de arrendamiento de vivienda)
- Justificante de cursos realizados para aprender idioma.
- Contrato de alquiler del vehículo, o justificante de los desplazamientos realizados.
- Y en general, cualquier documento nominativo, si es posible, que pueda obtenerse de la estancia, ya sea facturas de tiendas, restaurantes, justificantes de compra para la asistencia a los espectáculos,...

7. CONCLUSIONES

Una vez realizado el presente TFG, las principales conclusiones que podemos extraer del mismo son las siguientes:

1. El proceso de globalización actual ha generado que las economías locales se integren en una economía de mercado mundial, donde las empresas han destinado sus esfuerzos y sus recursos (financieros, producción, recursos humanos,...) a internalizar sus servicios para poder competir. Los gobiernos, ante esta situación, han tratado de favorecer que sus empresas internacionales puedan mejorar su competitividad en el exterior. Para ello, entre las medidas

²⁴ jullastes.es (abril 16, 2012). ¿Qué documentación debe tener y guardar un expatriado? Disponible en <http://jullastes.es/wordpress/?p=263> . (Consultado el 08 de junio de 2018).

que se adoptan, es establecer determinados incentivos fiscales sobre ciertos rendimientos del trabajo para que las empresas puedan desplazar a sus trabajadores a prestar servicios en el exterior.

2. Los principales motivos para que las empresas realicen la expatriación de trabajadores son: la expansión de los mercados, la transmisión del *Know-how* y la implantación de la cultura empresarial en filiales o empresas vinculadas. Con este fin, dichas empresas ofrecen incentivos a los trabajadores con los que poder convencerlos, tales como mejores retribuciones salariales, rendimientos en especie, desarrollo de carrera profesional del trabajador,.... Por lo que se refiere a alguno de ellos, existen beneficios fiscales en el IRPF para los contribuyentes.

3. Para la aplicación de estos tenemos dos incentivos fiscales, que podremos aplicar según el tiempo de permanencia del desplazamiento.

El primer incentivo fiscal, sería el artículo 7.p de la LIRPF donde existen requisitos tales como la residencia habitual en España, calificar los servicios como rendimientos del trabajo, los servicios prestados debe beneficiar a la empresa destinataria, calificación de los territorios donde se puede aplicar y límites de la exención por importe de 60.100 €. La AEAT está comprobando la aplicación de este incentivo fiscal, y tendríamos que tener especial cuidado en cumplimentar la documentación necesaria para la expatriación y dejar constancia de todas las actuaciones realizadas, tanto a nivel personal como profesional, en el extranjero para poder justificar posteriormente el tiempo de permanencia.

En varias ocasiones, la empresa que contrata al trabajador realiza los trámites administrativos para la expatriación y aplica las exenciones en las retenciones del IRPF sin tener en cuenta los números de días que permanece el empleado en el extranjero y si han variado algunas las condiciones iniciales de la expatriación, como por ejemplo cambio de residencia fiscal,. A este respecto, sería necesario indicar que con motivo de las elevadas cuantías de las exenciones y su posible regularización por parte de la AEAT por dejar de

cumplir cualquiera de los requisitos expuestos, sería conveniente que el trabajador contratara a un asesor independiente experto en fiscalidad de expatriados. Este podría orientarle y asesorarle con el fin de poder cumplir con los requisitos, ya que cada caso de expatriación se debe estudiar independientemente por que las circunstancias pueden variar. Asimismo le ayudaría en la relación de su gestión fiscal con la empresa. Hay que tener presente que la AEAT habitualmente realiza la revisión fiscal antes de que transcurran 4 años desde la finalización del periodo impositivo, el día 30 de junio (antes de la prescripción), por eso se recomienda tener bien documentado todo el proceso.

Acerca del segundo incentivo. Este beneficio fiscal presenta menos incidencias que el artículo 7.p, siendo los requisitos a cumplir que el trabajador esté en posesión de la residencia fiscal en España, que los servicios prestados deben realizarse en el extranjero con un periodo de permanencia mínimo de 9 meses en el año natural y el beneficio fiscal afectaría al exceso de los rendimientos de trabajo que el contribuyente perciba con respecto las cantidades que obtendría en el país de origen.

4. Para ver la conveniencia de la aplicación de los dos beneficios fiscales, sería recomendable que la empresa comunicara al trabajador cuanto tiempo tiene previsto destinarlo al país extranjero. Si éste supera los 9 meses en el año se podría aplicar los dos incentivos fiscales y sería conveniente realizar un estudio ("ecuación fiscal") para comprobar cuál de los dos supone una mayor rentabilidad, o cuál puede convenir según la naturaleza de los trabajos, como por ejemplo que el destinatario sea una empresa del grupo. En este último caso, es posible que existiendo un mayor beneficio fiscal con la aplicación del artículo 7.p) el trabajador opte por escoger el segundo método, por haber un menor riesgo a asumir en el caso de una revisión fiscal. En esta tarea nos podría ayudar la contratación de un asesor fiscal.

7. FUENTES DE INFORMACIÓN

7.1. Bibliografía

ÁLVAREZ MARCO, Eva María (enero 2015). "Contratación laboral en destino. Practicum Comercio Exterior 2016". *Editorial Aranzadi*. Págs. 5-6

CALDERÓN, José Manuel (febrero 2018) – "Comentario a la STSJ de Madrid, de 6 de junio de 2016, sobre la aplicación de la exención del Art. 7.p) de la Ley de IRPF". *Revista Asociación Española de Asesores Fiscales*. Págs. 1-3.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel y ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar (La Coruña 2010), *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Editorial Netbiblo. Págs. 111-177.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y RUIZ GARIJO, Mercedes. (2008). "Artículo análisis crítico de la exención del Art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero". *Crónica tributaria*. Págs. 91-116.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, Carlos (2011). "El Concepto Tributario de Establecimiento Permanente", *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, núm. Extra 1º. Págs. 229-235.

GOLPE SAAVEDRA, Jose Miguel y HERNÁNDEZ BUSTOS, Karen (Madrid 2017). *La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados*. Editorial S.A. CISS. Págs. 72.

LÓPEZ, Alberto (2008). "La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006 de 28 de noviembre". *Revista Quincena Fiscal num. 12/2008*. Págs. 1-15.

LOPEZ LOPEZ, Hugo y DE LA HUCHA CELADOR, Fernando (enero 2015). “Regimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero: Residencia del trabajador desplazado al extranjero”. *Editorial Aranzadi*. Pág. 1.

POLANCO PANTOJA, Yesenia Verónica (2013). “El proceso de administración de recursos humanos. Enfoque hacia los expatriados”. *Análisis Económico*. Núm. 67, vol. XXVIII. Pág. 78.

TOVILLAS MORÁN, José María (2005). “Evolución normativa y condiciones para beneficiarse de la exención por rentas del trabajo efectivamente efectuado en el extranjero”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi para f.num.num.127/20058/2005*. Editorial Aranzadi. Págs. 3-4.

VEGAS ARRANZ, Avelino A. (2016). *La internacionalización de las grandes firmas españolas a través de adquisiciones (1996-2007). Creación de valor y resistencia a la crisis*. Editorial Síntesis. Págs. 17-19.

7.2. Webgrafía

AEAT. Convenios de Doble Imposición. http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx.

(Consultado el 17 de diciembre de 2017).

AEAT (2018). Definición de establecimiento permanente. <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Empresas/Impuesto sobre Sociedades/Periodos impositivos iniciados hasta 31 12 2014/No residentes con establecimiento permanente /Cuestiones basicas sobre tributacion/Definicion de establecimiento permanente ep .shtml>. (Consultado 01 de julio de 2018).

Asociados Afelin. Expatriados y Seguridad Social. <https://asociadosafelin.com/expatriados-seguridad-social/>. (Consultado 25 de mayo de 2018).

Diario oficial de las comunidades europeas (marzo, 1994). Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:21994A0103(01)&from=ES). (Consultado el 8 de mayo de 2018).

GARCÍA MAROTO, David - España actualizará el listado de paraísos fiscales y podría volver a incluir a Panamá. <https://www.elindependiente.com/economia/2017/12/06/espana-actualizara-su-listado-de-paraisos-fiscales/?resumee=off>. (Consultado el 08 de junio de 2018).

jullastes.es (abril 16, 2012). ¿Qué documentación debe tener y guardar un expatriado? <http://jullastes.es/wordpress/?p=263>. (Consultado el 08 de junio de 2018).

Instituto Nacional de Estadística. Estadística de Filiales de Empresas Españolas en el Exterior. http://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736162975&menu=resultados&idp=1254735576550. (Consultado el 15 de marzo de 2018).

Eleconomista.es. Ranking de las empresas en Alicante. a. <http://ranking-empresas.eleconomista.es/empresas-ALICANTE.html>. (Consultado el 10 de junio de 2018).

Ministerio de asuntos exteriores de España. Información sobre los sistemas educativo y sanitario saudíes (marzo 3, 2016). <http://www.exteriores.gob.es/Embajadas/RIAD/es/VivirEn/Paginas/EducacionSaludidad.aspx>. (Consultado el 10 de mayo de 2018).

PASCUAL, Raquel (abril 28, 2014), Lo que debe saber si su empresa le propone ir a trabajar al extranjero. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2014/04/28/economia/1398686085_755441.html. (Consultado el 10 de junio de 2018).

Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/3168/2008 de 16 de Abril de 2009. Aplicación del artículo 7.p cuando los trabajos se destinan a empresas vinculadas. <https://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/7-p-i-r-f-16-5-trlis-63924219>. (Consultado el 08 de junio de 2018).

ROMERO, Víctor M. (diciembre 04, 2016). Los proyectos internacionales de Ecisa. <http://www.diarioinformacion.com/empresas-en-alicante/2016/12/04/proyectos-internacionales-ecisa/1835313.html>. (Consultado el 10 de enero de 2018).

SÁNCHEZ, Álvaro (Enero 23, 2018). La UE saca a ocho países de la recién creada lista de paraísos fiscales.: https://elpais.com/economia/2018/01/23/actualidad/1516706083_987839.html. (Consultado el 10 de junio de 2018).

SÁNCHEZ, Carlos (2015, junio). Hacienda acecha a quienes residen en el extranjero y tributan ilegalmente en España. https://www.elconfidencial.com/economia/2015-06-24/hacienda-acecha-a-quienes-residen-en-el-extranjero-y-tributan-ilegalmente-en-espana_899730/. (Consultado el 8 de julio de 2018).

Sectoreslibres.es (Febrero 22, 2018). Nueve empresas españolas dentro de la lista Fortune Global 500. <http://sectoreslideres.es/nueve-empresas-espanolas-dentro-la-lista-fortune-global-500/>. (Consultado el 15 de marzo de 2018).

Seguridad Social Española. Trabajadores desplazados. <http://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/InformacionUtil/32078/32253/1437/1440>. (Consultado el 25 de mayo de 2018).

Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017 –<https://supremo.vlex.es/vid/699011073>. (Consultado el 8 de julio de 2018).

7.3. Jornadas

Manel Fresco, Javier Sola y Rodríguez, Federico (noviembre 17, 2017). Cuatrecasas, Gonçalvez Pereira, S.L.P. “Jornada de Expatriación y movilidad internacional de trabajadores. Aspectos laborales y fiscales”.

