



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LA FISCALIDAD DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS O DESPLAZADOS

Alumno: Nazaret Ortiz De La Torre

Junio, 2020

INDICE

RESUMEN.....	5
ABSTRACT	5
INTRODUCCIÓN	6
MARCO CONCEPTUAL.....	7
1.DESPLAZAMIENTO LABORAL AL EXTRANJERO.....	7
1.1 NATURALEZA	7
1.2 CONDICIONES LABORALES.....	7
1.3 LA EMPRESA Y EL PERFIL DEL EXPATRIADO LABORAL	9
2.IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES	9
2.1 NATURALEZA	9
2.1.1 NORMATIVA APLICABLE	11
2.1.2 DOMICILIO FISCAL	11
2.1.3 REPRESENTANTES.....	12
2.2 RENDIMIENTOS ECONOMICOS.....	12
2.3 TIPO DE GRAVAMEN APLICABLE	14
2.4 HECHO IMPONIBLE Y EXENCIONES.....	15
2.5 RÉGIMEN OPCIONAL: CONTRIBUYENTES CON RESIDENCIA EN LA UNIÓN EUROPEA.....	16
3. DOBLE IMPOSICIÓN.....	18
3.1 CONCEPTO	18
3.2 MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	19
3.3 CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION DE TRABAJADORES DESPLAZADOS.....	20
4. SEGUIMIENTO PARA ESTABLECER RETENCIONES APLICABLES A LAS RENTAS DEL TRABAJO SI SE PRODUCE UN CAMBIO DE RESIDENCIA	22
4.1 TRABAJADORES DESPLAZADOS A ESPAÑA	22
4.2 TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO.....	22

5.CASO PRÁCTICO	23
5.1 ANALISIS DE LA RECADUACION DEL IRNR	24
5.2 ANALISIS DE LA SITUACION DE TRABAJADORES EXPATRIADOS Y DESPLAZADOS	25
6.CONCLUSIONES	31
7.REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	33

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Cálculo de la cuota íntegra	23
Tabla 2 Cálculo de la cuota íntegra	24
Tabla 3 Tipos de gravamen	36
Tabla 4 Exenciones establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes...	37
Tabla 5. Convenios para evitar la doble imposición aprobado por España.	39

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema 1 Régimen opcional requisitos.	17
Esquema 2 Rentas devengadas.....	27
Esquema 3 Tributación correspondiente	28
Esquema 4 Tributación correspondiente	30

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Modelo 247	35
Ilustración 2 Datos recogidos de la Agencia Tributaria IRNR.....	42

ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO A	35
ANEXO B	36
ANEXO C	37
ANEXO D	38
ANEXO E	39
ANEXO F.....	42

RESUMEN

Cada día es más frecuente que las grandes empresas y PYMES envíen a sus empleados al extranjero para realizar su actividad laboral y como consecuencia tienen que hacer frente a una mayor competitividad. Por tanto, la mayor parte de estos trabajadores no tendrán la misma tributación que aquellos que realizan su actividad laboral en España.

El objeto de este trabajo es el de analizar su tributación, que será variable dependiendo de la situación en la que se encuentre dicho trabajador, así como el tiempo de estancia en el país de destino, la actividad que realice o la clase de rendimientos que obtenga.

Asimismo, se realizará un análisis de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en comparación con sus impuestos homólogos y se expondrán una serie de ejemplos para conocer en profundidad su tributación, así como las ventajas que tendrán los trabajadores expatriados.

ABSTRACT

Every day it's more frequent for big companies and SMEs to send their employees abroad to carry out their activities and as a consequence they have to face greater competitiveness. Therefore, most of these workers will not have the same taxation as those who carry out their activity in Spain.

The purpose of this work is to analyze their taxation, which will be variable depending on the situation, as well as the length of stay in the country of destination, the activity he performs or the type of income he obtains.

In addition, an analysis of the collection of Non-Resident Income Tax in comparison with its counterpart taxes will be carried out and a series of examples will be presented to gain an in-depth understanding of their taxation, as well as the advantages that expatriate workers will have.

INTRODUCCIÓN

El continuado crecimiento de la economía mundial y la globalización han supuesto un hecho que se pone de manifiesto en las empresas, sobre todo en las multinacionales que se benefician de este acontecimiento mediante el desplazamiento de sus trabajadores a sucursales que se encuentran en un país distinto al de residencia. Previamente sería conveniente que esas empresas hiciesen un estudio de mercado para conocer si el país donde van a trasladar a sus trabajadores o donde se encuentran sus filiales va a permitirles cumplir los objetivos que han establecido.

Mediante este supuesto los países de destino también se verán afectados por los resultados obtenidos en empresas que han decidido trasladarse, así como los beneficios o pérdidas que obtengan. Como consecuencia de este hecho los gobiernos son conscientes de las ventajas que suponen para su economía unos resultados positivos de las empresas, por tanto, implantarán políticas que satisfagan los intereses de estas.

Este trabajo se dividirá en dos grandes bloques, en primer lugar, un marco teórico, que se centrará en las personas físicas que tributan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, además, nos dará una idea general acerca del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como algunas excepciones, el territorio de aplicación y los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI). Y, en segundo lugar, un caso práctico donde se analizará la recaudación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y algunos ejemplos prácticos para conocer más profundamente su tributación en distintas situaciones.

En el caso de España estos hechos quedarán regulados por el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. La normativa, será aplicable cuando no exista ningún tratado, acuerdo o Convenio de Doble Imposición entre ambos territorios, si esto ocurre, se aplicarán estos últimos.

En última instancia, el trabajo finalizará con unas conclusiones haciendo referencia a los resultados obtenidos y a la interpretación del marco teórico.

MARCO CONCEPTUAL

1.DESPLAZAMIENTO LABORAL AL EXTRANJERO

1.1 NATURALEZA

A modo de comienzo, explicaremos el concepto de expatriado laboral, base que necesitaremos para analizar más tarde su tributación.

Según La Directiva 96/71 / CE del Consejo define a un trabajador desplazado como, “ *una persona que, por un período limitado de tiempo, realiza su trabajo en el territorio de un Estado miembro de la UE que no sea el estado en el que trabaja normalmente. No incluyendo a las personas que deciden por su propia cuenta buscar empleo en otro Estado miembro, el personal de navegación en la marina mercante o los trabajadores por cuenta propia.* ”

Podemos encontrarnos distintos tipos de movilidad geográfica internacional según el periodo de duración del contrato: desplazamiento temporal de un trabajador, su duración no puede exceder los cinco años ¹ y excepcionalmente seis. Además, si el periodo de duración de la estancia es superior a tres meses deberá ser notificado con más de cinco días de antelación. Y, en segundo lugar, el traslado definitivo del trabajador, donde se extingue el contrato con la empresa de origen y se firma uno nuevo con la empresa de destino, cotizando y tributando en el país de destino.

1.2 CONDICIONES LABORALES

De acuerdo con lo publicado en europa.eu ², las condiciones de trabajo a las que se acogerá el trabajador desplazado serán las del país de destino si son más beneficiosas que las de origen, tales como:

- Tener un tiempo mínimo de descanso a la vez que un tiempo máximo de trabajo (conociendo el trabajador el periodo de inicio y fin de su estancia en el país de destino).
- Seguro médico y/o seguro de vida.

¹ Aranda Alejandro “Guía de Derechos de los expatriados” (última actualización 4 junio 2019)

<https://www.cuestioneslaborales.es/guia-de-derechos-de-los-expatriados/>

² “Trabajadores desplazados” (última comprobación 20/01/2020)

https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/posted-workers/index_es.htm#shortcut-5

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

- Condiciones relacionadas con mujeres embarazadas, que han dado a luz recientemente y jóvenes.
- Salario mínimo *“el salario no podrá ser inferior al salario mínimo local o al salario establecido por convenios colectivos universalmente vinculantes en el sector de empleo si están vigentes en el país de destino”*. (Europa.eu)
- Normas relacionadas con la igualdad de trato entre hombres y mujeres.
- Si el trabajador ha sido contratado por una agencia de trabajo temporal se aplicarán sus reglas correspondientes.

Por lo general la empresa facilita al trabajador unas políticas de compensación salarial y beneficios para el traslado del trabajador, vivienda, etc. Pero además ofrece unas compensaciones adicionales como por ejemplo ayudas para la escolarización de sus hijos, viajes para el trabajador y su familia para regresar al país de origen (dependiendo de la duración de la estancia), entre otras.

Las condiciones previamente nombradas se aplicarán únicamente para países miembros de la UE.

A continuación, haremos referencia a otros derechos que tienen los trabajadores si son desplazados a países extracomunitarios (europa.eu):

- No es necesario un permiso para trabajar, excepto si viajan de Croacia a Austria.
- No es necesario el registro de sus cualificaciones profesionales, excepto en algunas profesiones.
- En el momento de la jubilación, no es necesario ningún trámite con los organismos de pensiones.
- Si la duración de la estancia es superior a 3 meses tienen que registrarse como residentes en el país de destino.
- No acumulan derechos a prestaciones de desempleo en el país de destino.
- No acumulan derechos a residencia permanente en el país de destino.

1.3 LA EMPRESA Y EL PERFIL DEL EXPATRIADO LABORAL

Desde el fin de la crisis, las empresas optan por ampliar sus mercados fuera del país de origen e incluso enviar a sus trabajadores al extranjero para seguir realizando su actividad laboral, esto implica experiencia para el trabajador y prestigio para la empresa.

Por lo general, el 81% de los desplazados son hombres de mediana edad y el 59% se encuentran en un rango de edad entre 35 y 54 años³. Aunque las empresas además de exigir conocimientos básicos, nivel de idiomas, experiencia, etcétera, tienen especial interés en que sus empleados trasmitan confianza, sean flexibles y capaces de adaptarse a nuevos entornos, tengan autonomía y disponibilidad para permanecer en el país de destino durante un largo periodo de tiempo, conocimiento del país y del idioma.

2.IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES

2.1 NATURALEZA

Según lo establecido en el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo⁴, este impuesto es *“un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español tanto por personas físicas como por entidades no residentes en el mismo.”*

Los contribuyentes al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) son:

- Personas físicas y entidades que obtengan rentas en territorio español pero que no residan en él, excepto si son contribuyentes por el IRPF.
- Personas físicas que, aun residiendo en territorio español, por alguna particularidad recogida en el artículo 9.4 de la Ley de IRPF, no se considerarán contribuyentes por el IRPF.
- Entidades que no tributen por el IS, sino por IRPF conforme a la imposición de los miembros de la entidad.

³ Ecoaula.es “El perfil del empleado expatriado: hombre, mediana edad y con familia” (última actualización 19/01/2020) <https://www.eleconomista.es/primer-empleo/noticias/7288772/01/16/El-perfil-del-empleado-expatriado-hombre-mediana-edad-y-con-familia.html>

⁴ 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.
(BOE, 12-marzo-2004)

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

En base a lo dispuesto en el artículo 2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, el ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes hace referencia a *“todo el territorio español, el cual viene constituido por la superficie terrestre; incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar meridional y las áreas exteriores a él, en las que, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales. En Canarias, Ceuta, y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en la ley”*.

La residencia en territorio español de las personas físicas, queda establecido en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

En primer lugar, comenzando con el artículo de IRPF, deberán cumplimentarse las siguientes características para considerar que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español:

- 1) En el periodo de un año, el contribuyente persista en territorio español durante 183 días, excepto si este justifica que su residencia fiscal se sitúa en otro territorio. En el caso que tenga su residencia en un país denominado como paraíso fiscal la Administración tendrá la posibilidad de comprobar si se encuentra en dicho lugar durante un periodo de 183 días dentro del año.
- 2) Que de forma directa o indirecta se encuentre en España la base principal de sus actividades.
- 3) No tendrán la consideración de contribuyentes, las personas físicas con nacionalidad extranjera cuya residencia se encuentre dentro del territorio español, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de algún supuesto establecido en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley.

Los trabajadores que vayan a tributar por el Impuesto de no Residentes, tendrán la obligación de presentar en la Administración tributaria el modelo 247⁵, donde se mostrarán todos los datos que identifiquen al trabajador y a la empresa de destino donde va a ejercer su actividad laboral, además, aparecerá la fecha en la que comenzará su actividad en el país de destino y, por último, un documento que acredite que su estancia no excederá los 183 días.

⁵ Consultar Anexo A.

2.1.1 NORMATIVA APLICABLE

Como queda establecido en el artículo 3 del Real Decreto Legislativo 5/2004, del 5 de marzo, el impuesto sobre la renta de los no residentes se dispondrá de acuerdo con la normativa establecida del IRPF Y IS.

Lo instaurado en esta ley se obedecerá según lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que posteriormente a su publicación, formen parte del ordenamiento jurídico español.

Algunos de los convenios que se acogen en esta ley son:

- Convenios para evitar la doble imposición.
- Convenio entre Austria, Italia, Polonia, Hungría, Rumanía y la previa Yugoslavia, firmado en 1922 pero que finalmente solo hubo acuerdo entre dos de los Estados.
- Convenio entre los Estado del Consejo económico Árabe, del 3 de diciembre de 1973.

2.1.2 DOMICILIO FISCAL

Baena Aguilar⁶ define el domicilio fiscal como *“la sede del procedimiento tributario para el obligado, lo que lo caracteriza como el centro de sus deberes formales, siendo básica la concreta determinación del mismo”*.

Los contribuyentes a este impuesto tendrán su domicilio fiscal en territorio español, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1. Cuando estos ejerzan su actividad en territorio español a través de establecimiento permanente, tales como sucursales, sedes de dirección, fábricas, almacenes, etc. Si por cualquier circunstancia no puede establecerse el domicilio fiscal en relación al criterio anteriormente comentado se establecerá donde se encuentre la mayor parte de sus inmovilizados.
2. Cuando los contribuyentes adquieran beneficios procedentes de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante, de lo contrario, se atenderá al paraje donde se encuentre el inmueble.
3. En el resto de casos, el domicilio fiscal será el del representante o el del responsable solidario.

⁶ Baeza Aguilar, A (1995) *El domicilio tributario en Derecho español*, Aranzadi. Pamplona.

2.1.3 REPRESENTANTES

El Impuesto sobre la Renta de los no Residentes obliga al contribuyente a elegir una persona física o jurídica para que le represente en España frente a sus obligaciones ante la Administración tributaria, este hecho debe realizarse en un plazo de 2 meses desde la fecha de nombramiento del mismo, pudiéndose aplicar una sanción entre 2.000 - 6.000 euros ⁷por incumplimiento.

Estas obligaciones se ciñen a las siguientes premisas:

- Cuando el contribuyente opere mediante establecimiento permanente.
- Cuando lo precise la Administración tributaria.
- Cuando el contribuyente realice sus funciones en una entidad que obtenga rentas en el extranjero, pero tenga “presencia en territorio español”.
- Cuando el contribuyente realice actividades económicas en territorio español sin intervención de establecimiento permanente. Calcularemos la base imponible como la diferencia entre ingresos y gastos de personal, de aprovisionamientos y suministros.

Además del representante podemos encontrarnos con la figura de responsable solidario del ingreso de deudas respectivas a las rentas obtenidas cuya gestión tenga encargado, respectivamente: el pagador de las rentas sin intervención del establecimiento permanente y el depositario de los bienes no relacionados con el establecimiento permanente.

Cabe resaltar que la figura de responsable solidario no se tendrá en cuenta cuando se haya que aplicar el deber de retener.

2.2 RENDIMIENTOS ECONOMICOS

El Capítulo III de Real Decreto Legislativo 5/2004, del 5 de marzo, hace alusión a los rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente y en el Capítulo IV encontramos los rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

A continuación, indicaremos para cada tipo de rendimiento las pautas para conocer si las rentas se han obtenido en territorio español, la tributación a la que están sujetos dichos

⁷ Artículo 10 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*.
(BOE, 12-marzo-2004)

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

rendimientos, conforme a la normativa española y los convenios para evitar la doble imposición.

1. Rendimientos de actividades económicas obtenidos mediante establecimiento permanente.

En relación con lo dispuesto en la normativa interna española, se establece que una persona física o una entidad realiza su actividad por medio de establecimiento permanente cuando tenga posesión en territorio español de: sedes, oficinas, sucursales, almacenes, etc.

En resumen, se considerará que un no residente actúa a través de establecimiento permanente cuando tenga a su disposición alguna de las instalaciones previamente comentadas en España, de forma continuada.

El concepto de establecimiento permanente tiene vital importancia para los contribuyentes al IRNR, debido a que es el principal componente para determinar si las rentas se encuentran sujetas a este impuesto o conocer incluso la forma en la que se encuentran sujetas.

Los no residentes que se beneficien de rentas obtenidas en territorio español por medio de EP, tributarán por el conjunto de las rentas a dicho establecimiento.

En relación a las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, se encontrarán sujetas tanto a retenciones como a pagos a cuenta. El establecimiento permanente tendrá la obligación de efectuar dichas cantidades excepto si se trata de intereses o comisiones que suponen un beneficio patrimonial para dicha entidad permanente que no tenga su residencia en España. Asimismo, los establecimientos permanentes tendrán la misma obligación de retenciones y pagos a cuenta, que las entidades residentes en territorio español. (Art. 8, de IRPF)

En base a lo dispuesto en el Art. 16 del IRNR, tendrán la posibilidad de gravarse:

- Las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.
- Las rentas procedentes de elementos patrimoniales vinculados a establecimientos permanentes.
- Los beneficios o pérdidas obtenidos de los elementos patrimoniales vinculados a establecimientos permanentes.

2. Rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

Se entiende que los rendimientos se han obtenido en territorio español sin mediación de establecimiento permanente cuando nos encontremos ante los siguientes casos; cuando se haya realizado la actividad económica en España, en el caso de ser un servicio, cuando se haya prestado en España y, por último, cuando procedan, directa o indirectamente, del desempeño de la actividad profesional de artistas o deportistas en España, incluso cuando sean concebidos por personas o entidades distintas.

Las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tendrán la obligación de someterse a retenciones y pagos a cuenta. (Art. 9, de LIRNR)

En primer lugar, los beneficios económicos solo podrán someterse al tipo impositivo del país donde habite el contribuyente, quedando exentos en España. En relación a las actividades profesionales, reciben el mismo trato que el caso anterior, aunque en algunos convenios puede darse la posibilidad de tributar en España en determinadas circunstancias, por ejemplo, cuando superen el tiempo de estancia estimado.

Y, por último, acerca de las actividades artísticas y deportivas, los rendimientos procedentes de estas actividades pueden tributar en España dependiendo de su ley interna.

La tributación correspondiente de los no residentes que obtengan sus rendimientos económicos sin mediación de establecimiento permanente se establecerá conforme a lo establecido en la normativa interna, con posibilidad de tributación de España.

2.3 TIPO DE GRAVAMEN APLICABLE

El capítulo 9 de la fiscalidad internacional, hace alusión a la evolución de los tipos de gravamen desde el año 2015 hasta el 2019 manteniéndose estos o incluso reduciéndose.⁸

En el año 2015, el régimen especial de los trabajadores desplazados, de acuerdo con el artículo 93 del IRPF, sufrió una serie de cambios, aunque hay trabajadores que en la práctica siguen aplicando la regulación previamente establecida al año 2015, en cambio, otros se someten de forma voluntaria a la nueva regulación.

⁸ Consultar Anexo B.

2.4 HECHO IMPONIBLE Y EXENCIONES

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, *“el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes está constituido por la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este Impuesto, precisándose que se presumen retribuidas, salvo prueba de lo contrario, las prestaciones de bienes, derechos, o servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este Impuesto, y especificándose que no están sujetas al mismo las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”*

Tras conocer el concepto de hecho imponible pasamos a analizar los rendimientos que se consideran, de acuerdo al criterio del pago, obtenidos en territorio español por; en primer lugar, personas residentes que realicen su actividad económica en España y, en segundo lugar, establecimientos permanentes ubicados en España. (Ar. 13, LIRNR)

Estos dos criterios del pago, a su vez tienen una serie de excepciones que se dividen en 5:

- 1) La primera excepción hace referencia a los rendimientos vinculados con explotaciones económicas, siempre que se encuentren realizadas completamente en el país de destino. A este tipo de rendimientos deben incluirse las comisiones de intervención, gastos complementarios y abonados con la posibilidad de compra-venta global de mercancías.
- 2) Rendimientos constituidos completamente fuera del territorio español y sujetos a algún impuesto en el país de destino.
- 3) Rendimientos relacionados con bienes inmuebles ubicados fuera de España.
- 4) Rendimientos correspondientes con servicios y prestaciones vinculadas con el desempeño de estudios, servicios profesionales, etc. Cuando se hayan realizado completamente fuera de España.
- 5) La última excepción está asociada a personas y entidades no residentes que obtienen sus rendimientos a través de establecimientos permanentes cuya pertenencia está asociada a personas con residencia en territorio español, pero con la entidad ubicada fuera del territorio.

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

Además de estas excepciones (relacionadas con rendimientos no obtenidos en España) nos encontramos en el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, una serie de exenciones aplicadas por la Ley reguladora de este impuesto.⁹

Podemos encontrar exenciones relacionadas con becas y otras ayudas públicas, exenciones de rentas obtenidas de Deuda pública, por ejemplo, bonos y obligaciones del Estado, entre otras.

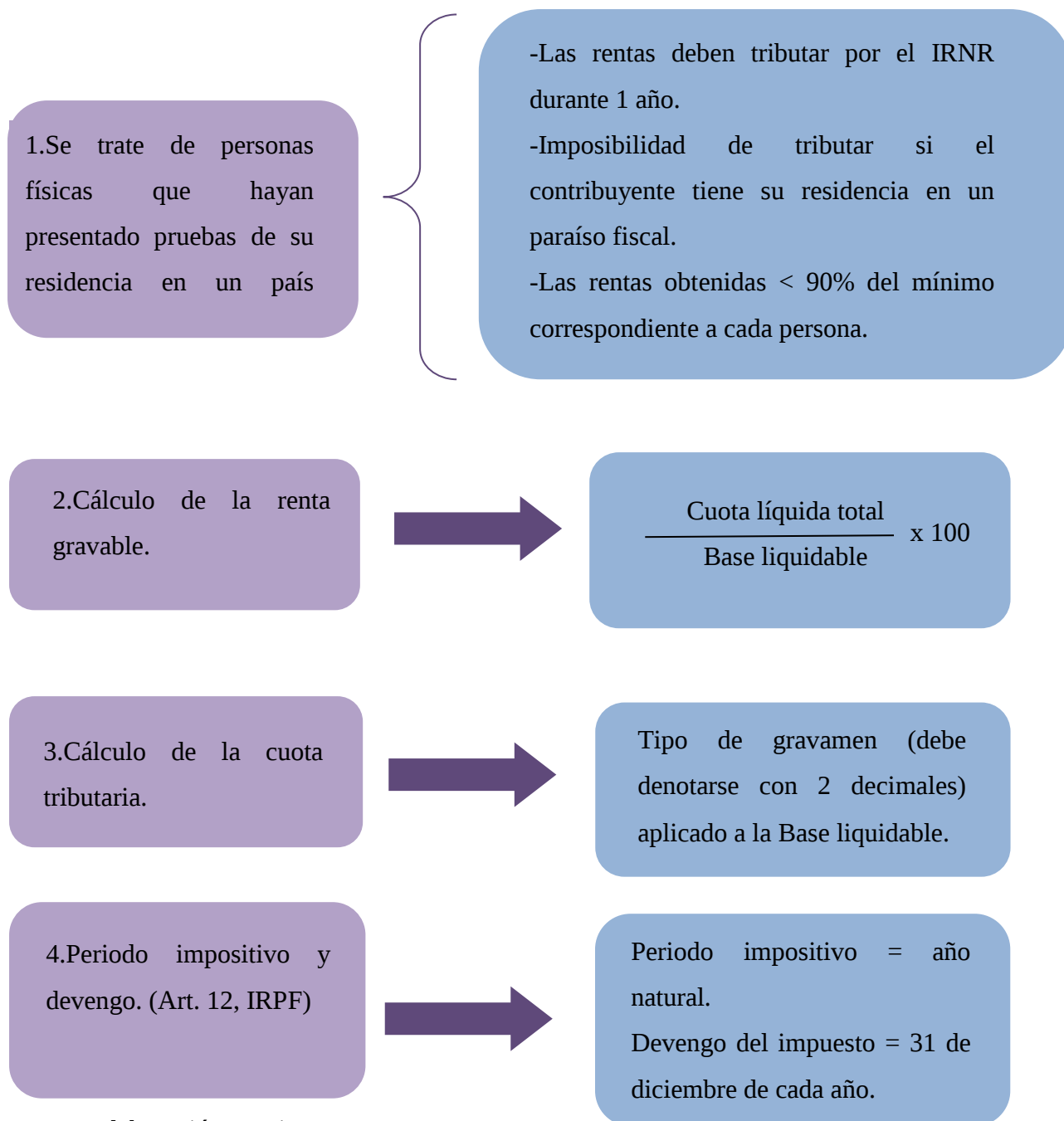
2.5 RÉGIMEN OPCIONAL: CONTRIBUYENTES CON RESIDENCIA EN LA UNIÓN EUROPEA

Las personas físicas cuyo domicilio esté establecido en algún país miembro de la UE, podrán acogerse a tributación por el IRNR, siempre que cumplan los siguientes requisitos¹⁰ (Art. 46, IRNR):

⁹ Consultar Anexo C.

¹⁰ Consultar Anexo D.

Esquema 1 Régimen opcional requisitos.



Fuente: Elaboración propia.

3. DOBLE IMPOSICIÓN

3.1 CONCEPTO

El concepto de doble imposición aparece cuando una persona física, no residente en España y tributando por el IRNR, tiene su residencia en unos de los países en los que existen convenios para evitar la doble imposición (Galván Jesús, 2020).

En definitiva, la doble imposición es el hecho que se produce cuando una renta es sometida a varias imposiciones, puede producirse tanto dentro de un país como fuera.

El Estado del país de residencia del contribuyente aplica el impuesto que pueda gravar todas las rentas que se hayan producido en el territorio.

Los tipos existentes de doble imposición pueden clasificarse en dos grupos:

1) Doble imposición jurídica.

Se genera cuando una renta es sometida a imposición por dos soberanías fiscales, este hecho puede deberse, porque la persona tiene su residencia en ambos países o porque está obligada a tributación en uno de los países.

A modo de ejemplo; una persona con residencia en España obtiene rentas por prestar sus servicios en Alemania. En primer lugar, España gravará las rentas de todas las personas residentes, a su vez, Alemania gravará las rentas que hayan sido obtenidas en su territorio.

2) Doble imposición económica.

Se produce cuando una soberanía fiscal grava dos o más veces la misma renta, tiene una peculiaridad, este tipo de doble imposición será aplicable a dos o más sujetos.

A título de ejemplo; en las sociedades anónimas cuando se produce el reparto de dividendos. Por un lado, son gravados por el Impuesto de Sociedades por dicho reparto, y, por otro lado, los socios de la empresa tributarán a su vez por el IRPF.

3.2 MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Existen varios métodos para evitar la doble imposición, a continuación, se nombrarán los métodos más comunes establecidos en los artículos 23 A y 23 B, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (julio 2010)¹¹:

➤ **Método de exención.**

Este método consiste en no gravar las rentas de las personas físicas que obtengan rendimientos en un Estado fuente¹² y, que a su vez sean residentes en otro país. Generalmente, es el país de residencia el que opta por hacer una excepción y eliminar la tributación, pero puede ocurrir en cualquiera de los dos países.

Para que se produzca este método de exención, el país de residencia ha tenido que firmar previamente un convenio con el país donde se obtienen dichos rendimientos.¹³

Se pueden dar dos tipos de exenciones:

- Exención integra: el país de residencia no tiene en cuenta los rendimientos obtenidos en el extranjero.
- Exención con progresividad: al contrario que el anterior, aquí si se tienen en cuenta las rentas obtenidas en el extranjero para el cálculo del gravamen.

➤ **Método de imputación o del crédito fiscal.**

En este método las rentas no estarán exentas, es decir, el país de residencia gravará todos los rendimientos obtenidos.

Para el cálculo del gravamen se reconocerá como, la totalidad de la renta deduciéndole la totalidad de los impuestos extranjeros.

Podemos encontrar dos modalidades del método de imputación:

- Imputación integra: el impuesto del Estado fuente se deduce cualquiera que sea su importe, puesto que no existe ningún límite.
- Imputación ordinaria: el impuesto del Estado fuente solo podrá deducirse hasta el límite establecido en el país de residencia.

¹¹ Este Modelo queda establecido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, ofrece una lista de los convenios tributarios entre los países miembros de la OCDE.

¹² País en el cual una persona obtiene rendimientos.

¹³ Consultar Anexo E.

3.3 CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION DE TRABAJADORES DESPLAZADOS

El artículo 15, Renta del trabajo dependiente, del Modelo de Convenio de la OCDE promulga que:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si: a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.”

El artículo del Modelo de Convenio de la OCDE, previamente comentado, hace referencia a todos los convenios que han sido aprobados y firmados por España para suprimir la doble imposición.

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

En primera instancia, las rentas asociadas a trabajos dependientes serán gravadas en el Estado de residencia excepto si han sido realizadas en el Estado fuente. Los ejemplos más elocuentes pueden verse en los trabajos dependientes efectuados por artistas, deportistas, etc.

El Estado fuente únicamente podrá gravar las rentas cuando se cumplan algunos de los tres requisitos. Por ejemplo, si la persona encargada de pagar las rentas de los trabajadores reside en el Estado fuente, este puede gravar dicha renta, de lo contrario, si el empleador no reside en el Estado fuente no se podrán gravar las rentas.

El apartado 2 del artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE no será de aplicación cuando un trabajador se desplace a otro país y sea contratado por una persona no residente en dicho país.

Para profundizar un poco más aludiré a un ejemplo; una empresa española desplaza a varios de sus trabajadores para prestar servicios de abogacía a una empresa ubicada en Canadá durante 2 meses. La empresa española factura una cantidad a la empresa canadiense. Primeramente, Canadá no puede gravar las rentas obtenidas por los trabajadores de la empresa española porque esta última no tiene establecimiento permanente en Canadá, además el empleador es la empresa española no la canadiense y los trabajadores no permanecerán en el Estado fuente durante más de 183 días.

Es conveniente analizar algún convenio firmado por España y comentar sus peculiaridades. Como hemos comentado en el ejemplo anterior, analizaremos el convenio con Canadá¹⁴, para que el contribuyente tenga la posibilidad de gravar sus rentas en el país de residencia debe cumplir los requisitos previamente comentados, además su remuneración no podrá exceder la cantidad recogida en el Convenio.

¹⁴ AEAT (2018). *“Protocolo entre el Reino de España y Canadá que modifica el convenio entre España y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976, hecho en Madrid el 18 de noviembre de 2014”*

4. SEGUIMIENTO PARA ESTABLECER RETENCIONES APLICABLES A LAS RENTAS DEL TRABAJO SI SE PRODUCE UN CAMBIO DE RESIDENCIA

Este tipo de seguimiento es de carácter voluntario y para que sea posible su tratamiento, el pagador debe tener su residencia o establecimiento permanente en territorio español.¹⁵

4.1 TRABAJADORES DESPLAZADOS A ESPAÑA

Los trabajadores por cuenta ajena que no tengan la consideración de contribuyentes a IRPF pero que vayan a adquirirla por su desplazamiento a España, deberán cumplimentar los siguientes pasos correspondientes a la Tributación de no Residentes (apartado 9.A de la Tributación de no residentes, regulada el 17 de enero de 2013):

1º PASO. Comunicar a la Administración Tributaria la decisión, a través del modelo de comunicación 147, además de acreditar los datos correspondientes donde ponga de manifiesto su pertenencia en España durante más de 183 días dentro del año natural.

2º PASO. La Agencia Tributaria será la encargada de poner a disposición de los empleados un documento que deberán entregar al pagador para que acredite practicar las retenciones acordes a la Ley del IRPF.

3º PASO. El lugar de presentación de los documentos podrá ser en la Administración o Delegación donde esté situado el domicilio del contribuyente en España.

4º PASO. El plazo de presentación será *“desde los 30 días anteriores a la fecha de entrada en territorio español que se haya comunicado y hasta los 183 días siguientes al momento del desplazamiento, o hasta el 30 de junio del año siguiente, cuando el período mínimo de permanencia exigido deba producirse en este año.”* (AEAT, 2011)

4.2 TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO

Los trabajadores por cuenta ajena que no tengan la consideración de contribuyentes por el IRNR pero que quieran adquirirla debido a su desplazamiento al extranjero deberán seguir los siguientes pasos correspondientes a la Tributación de no Residentes (apartado 9.B de la Tributación de no residentes, regulada el 17 de enero de 2013):

¹⁵ Ministerio de Asuntos Exteriores. *Tributación de no residentes*. AEAT 2013, pp. 42-43.

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

1º PASO. Al mismo modo que en el caso anterior, el contribuyente debe comunicar a la Agencia Tributaria la decisión a través del modelo de comunicación 247, además de acreditar los datos correspondientes donde ponga de manifiesto la duración de su estancia, en el país donde se realicen las actividades, durante más de 183 días dentro del año natural. Al contrario que en el caso anterior, existe la limitación de que la práctica de retenciones conforme al IRNR puede ser como máximo dos años naturales.

2º PASO. La Agencia Tributaria será la encargada de poner a disposición de los empleados un documento que deberán entregar al pagador (en dicho documento aparecerán, los rendimientos del trabajo, Estado del desplazamiento, duración del contrato de trabajo, fecha de inicio del contrato, duración de la estancia en el país de destino y por último la fecha de fin, para que acredite practicar las retenciones acordes al IRNR.

3º PASO. El lugar de presentación será la Administración o Delegación situados en el domicilio previo al desplazamiento.

4º PASO. El plazo de presentación será *“desde los 30 días anteriores a la fecha de salida del territorio español que se haya comunicado y, como máximo, hasta el fin del plazo en que está previsto que se extiendan los efectos de los documentos expedidos por la Agencia Tributaria.”* (AEAT, 2011)

5.CASO PRÁCTICO

Como hemos analizado a lo largo de todo el trabajo, la tributación de los expatriados no es la misma para todos, ya que dependerá de donde se encuentre su residencia habitual. Asimismo, si cumple con una serie de requisitos podrá optar a la exención del artículo 7 de la Ley de IRPF (el límite de la exención es de 60.100 euros), incluso a la prima de expatriación (incompatible con la exención anterior) o a la exención relacionada con dietas según los límites establecidos en la Ley de IRPF.

Tabla 1 Cálculo de la cuota íntegra

BASE LIQUIDABLE	TIPO APLICABLE
Hasta 600.000 euros	24 %
Desde 600.000,01 euros hacia adelante	45 %

Fuente: Guía fiscal (2019) Novedades en la tributación de los no residentes.

Tabla 2 Cálculo de la cuota íntegra

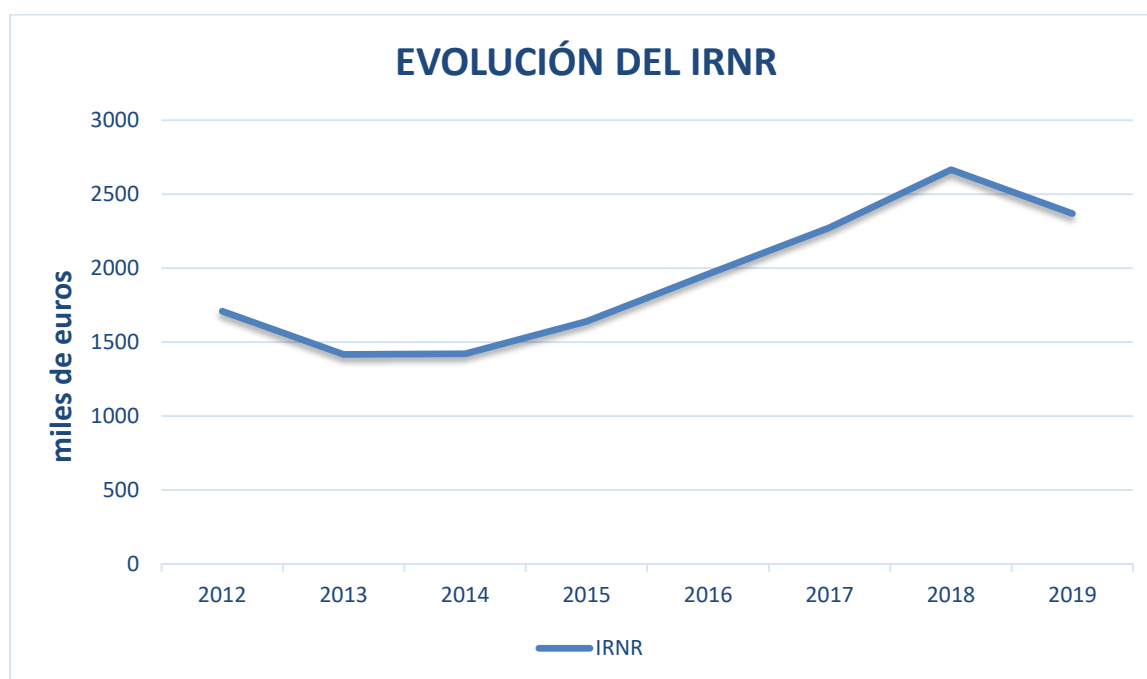
PARTE DE LA BASE LIQUIDABLE	CUOTA INTEGRAL	RESTO BASE LIQUIDABLE	TIPO APLICABLE
0	0	6.000	18 %
6.000	1.140	44.000	21 %
50.000	10.380	En adelante	23 %

Fuente: Guía fiscal (2019) Novedades en la tributación de los no residentes.

5.1 ANALISIS DE LA RECADUACION DEL IRNR

Para un profundo conocimiento del IRNR, analizaremos mediante el siguiente grafico la evolución de la tributación recogida y una breve comparación con el IRPF y el IS¹⁶.

Gráfico 1



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria.

En el gráfico podemos observar la evolución anual del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, desde el año 2012 al 2019, en miles de euros que ha recaudado la Administración. Desde el año 2014 en adelante se ha producido una tendencia ascendente, producida por la recuperación tras la crisis de 2008, pero cabe destacar un cierto repunte en los años 2013 y

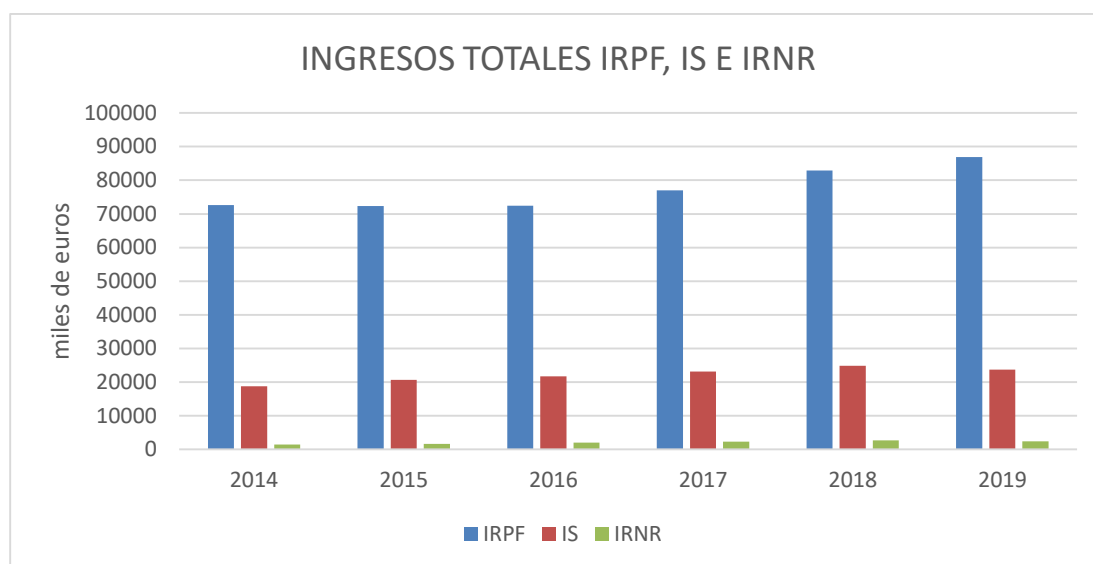
¹⁶ Consultar Anexo F.

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

2014 producido por la crisis y por tanto inestabilidad económica producida en España en esos años.

A partir del año 2018 se produce una desaceleración económica y como consecuencia un descenso de la recaudación del impuesto.

Gráfico 2



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria

El gráfico nos permite conocer la evolución de los ingresos totales del IRNR frente a sus impuestos homólogos.

A pesar de que el IRNR grava rentas tanto de personas físicas como de sociedades, existe una gran variación entre los tres impuestos, el IRNR tiene poco peso comparado con el IRPF e IS.

5.2 ANALISIS DE LA SITUACION DE TRABAJADORES EXPATRIADOS Y DESPLAZADOS

SUPUESTO 1

En primer lugar, consideramos que una empresa situada en Málaga decide desplazar a uno de sus trabajadores a Colombia. El período de duración del contrato comienza el 1 de septiembre de 2019 hasta el 1 de septiembre de 2020.

En el primer año, el trabajador tributará por el IRPF por la totalidad de la renta el año completo de 2019 en España por haber permanecido más de 183 días en territorio español (sin aplicación de la doble imposición).

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

En el segundo año, va a permanecer más de 183 días en Colombia, por tanto, el trabajador no se considerará residente fiscal en el país y como consecuencia tributará por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Idéntica situación se dará si una empresa colombiana traslada a un trabajador a Málaga.

SUPUESTO 2

Una empresa residente en Benidorm tiene su actividad económica en la explotación de hoteles, contrata los meses de verano (junio, julio y agosto de 2019) a varios trabajadores residentes en Francia, cuya remuneración mensual es 2.500 euros, practicándole un descuento por Seguridad Social de 150 euros mensuales. Finalmente, se le ofrece una indemnización de 500 euros a la finalización del contrato.

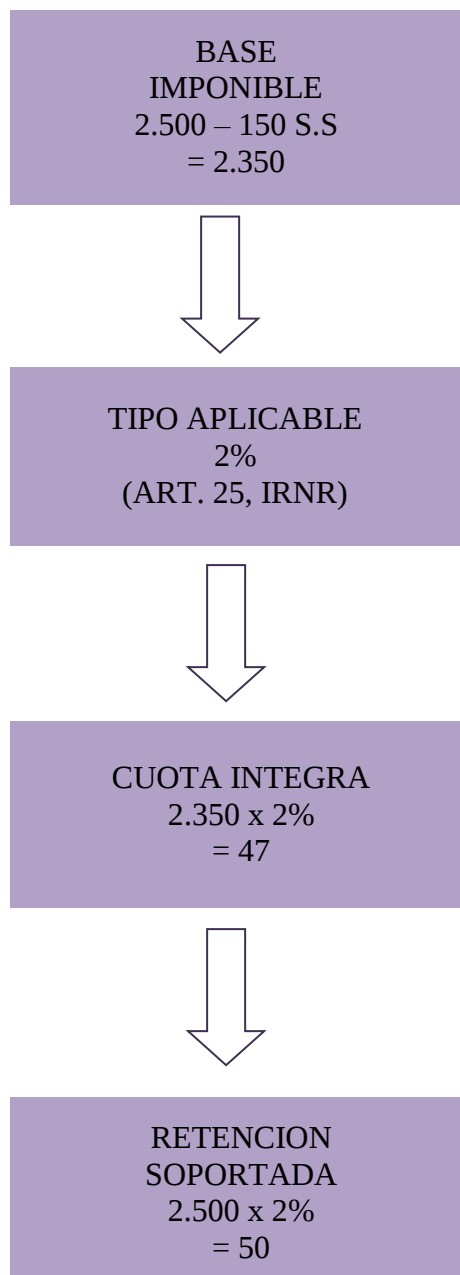
Primeramente, en base a lo establecido en el artículo 13 del IRNR, las rentas obtenidas por los trabajadores franceses pueden someterse a imposición en España ya que se las actividades económicas han sido realizadas en España y en una empresa española.

Los rendimientos han sido obtenidos sin mediación de establecimiento permanente y como queda establecido en el artículo 15 del IRNR, su tributación se realizará de forma trimestral los 20 días primeros de abril, julio, octubre y enero.

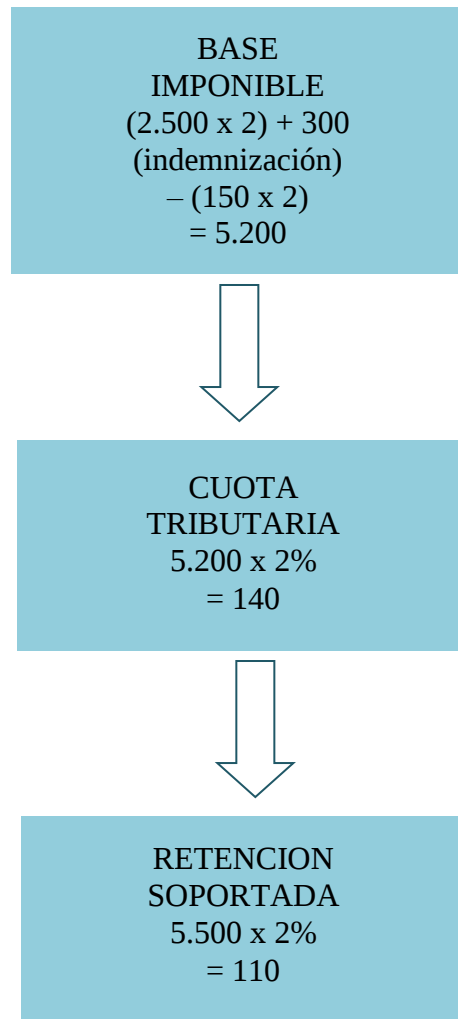
Como consecuencia de lo comentado, en primer lugar, se calculará el impuesto relacionado con el mes de junio y posteriormente el impuesto correspondiente a julio y agosto.

Esquema 2 Rentas devengadas

Rentas devengadas en junio.



Rentas devengadas en julio y agosto.



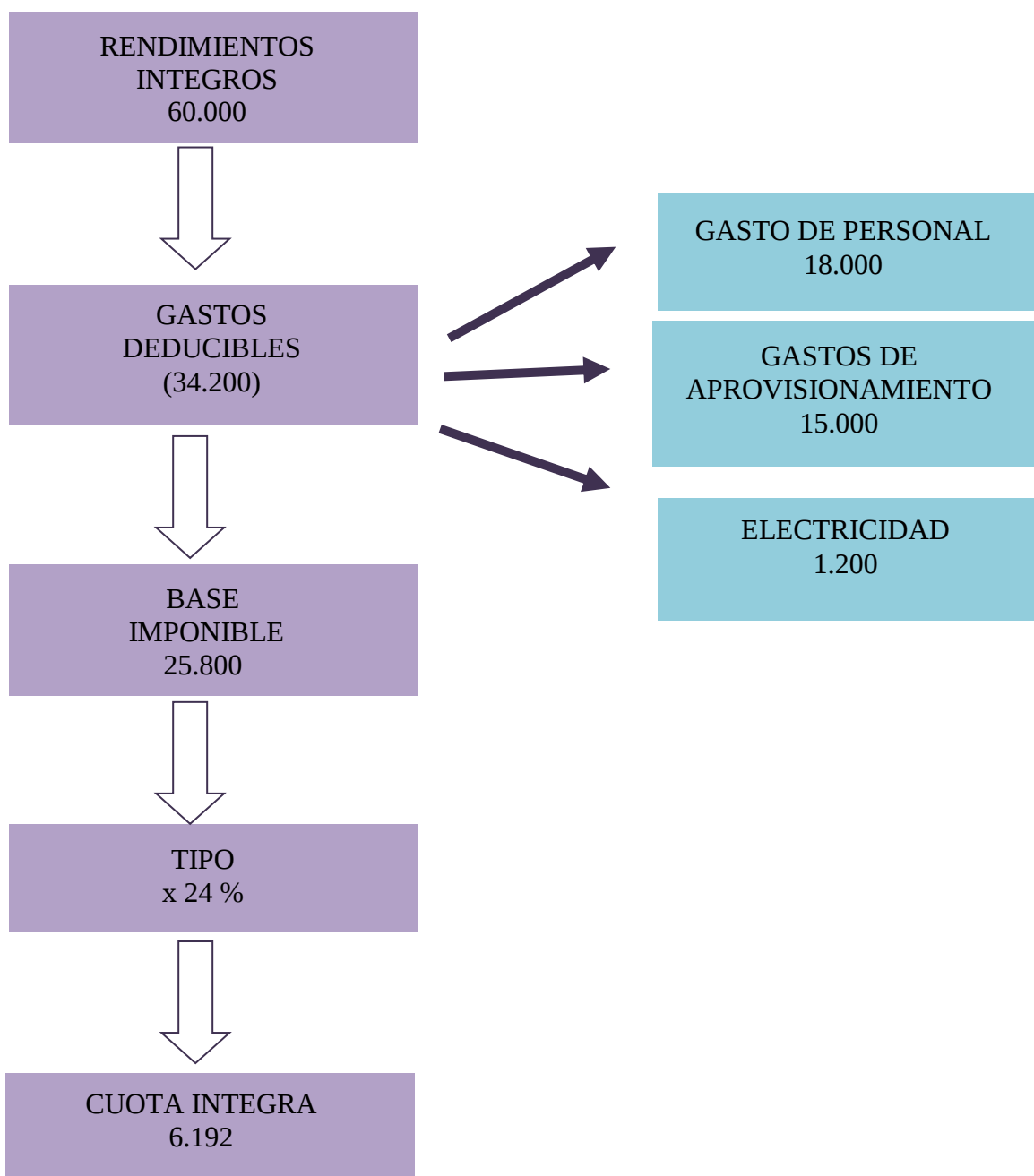
Fuente: Elaboración propia

SUPUESTO 3

Una empresa con residencia en Reino Unido obtiene unos rendimientos de 60.000 euros en España, pertenecientes a la prestación de servicios relacionados con la asistencia técnica. La empresa inglesa soportó los siguientes costes:

- Contratación de una plantilla de trabajadores en España => 18.000.
- Gastos de electricidad => 1.200 euros.
- Adquisición de materiales => 15.000 euros.

Esquema 3 Tributación correspondiente



Fuente: Elaboración propia

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

Este contribuyente obtiene rentas en España sin mediación de establecimiento permanente, por tanto, deberá entregar la declaración a través del modelo 210, asimismo está en la obligación de tener libros de registro de ingresos y gastos.

SUPUESTO 4

Una persona con domicilio fiscal en Alemania ha percibido en el año 2013 una cantidad de 4.000 euros el 10/02 y 2.000 euros el 10/10 en concepto de dividendos del Banco BBVA.

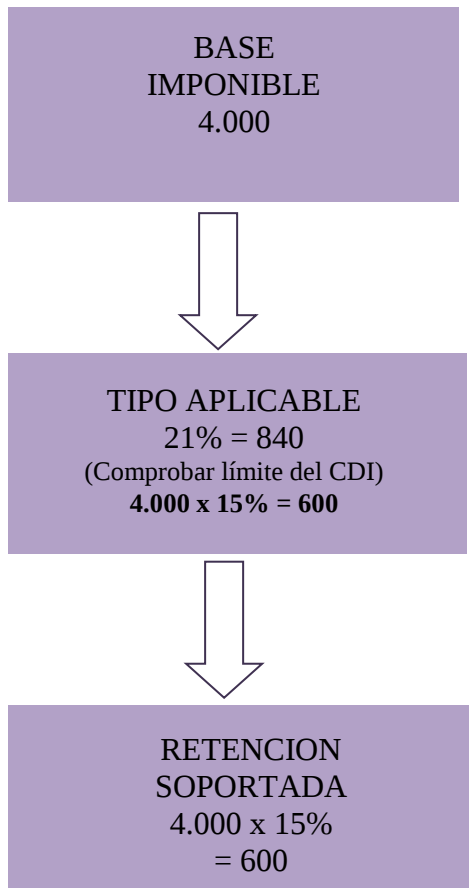
Ante esta situación, para analizar su tributación, sería posible la aplicación del artículo 10.2 b) del Convenio entre España y Alemania para evitar la Doble Imposición, estableciendo que el *“15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.”* Por tanto, los dividendos se someterán a tributación en España.

Asimismo, será de aplicación el artículo 13.1 f) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, donde queda reflejado que serán reconocidos en territorio español *“los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.”*

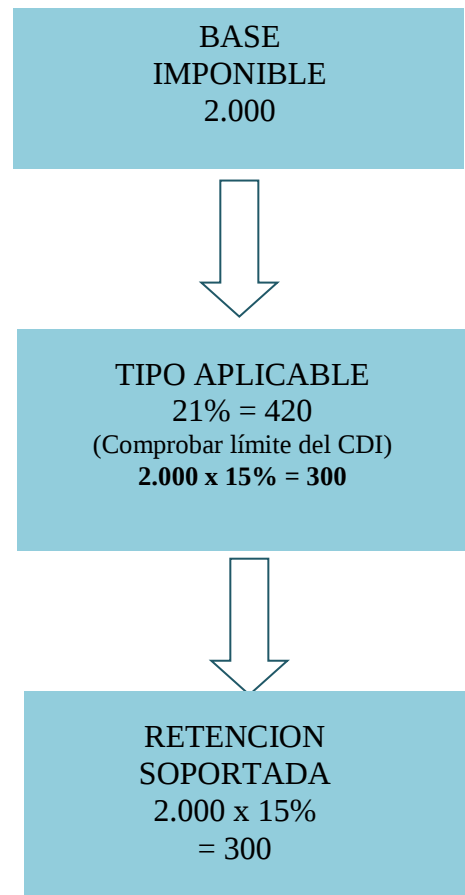
De acuerdo a lo establecido en el artículo 15 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, la tributación será sometido de forma individual en cada devengo.

Esquema 4 Tributación correspondiente

Dividendos devengados el 10/02.



Dividendos devengados el 10/10.



Fuente: Elaboración propia

6.CONCLUSIONES

En última instancia se podrán extraer las siguientes conclusiones a partir del trabajo realizado. Hace tiempo las personas cambiaban su residencia a otro país, en general, para buscar trabajo. Actualmente, se plantea desde otra perspectiva la causa de estos desplazamientos, siendo el motivo fundamental la globalización. Las empresas que trabajan en el panorama internacional cada vez se enfrentan a una mayor competitividad, pero, son conscientes de las ventajas que les supone para ellas desplazar a sus trabajadores a otros Estados para ejercer su actividad laboral. Este proceso requiere de una serie de conocimientos para su tributación, por tanto, no será un proceso sencillo, pero mediante leyes y convenios se tratará de regular de una forma más eficiente.

En este trabajo ha estado muy presente el hecho de residencia fiscal, así como el criterio de intereses económicos, aspectos que toman relevancia en el momento de conocer que Estado tiene prioridad en el momento de gravar las rentas del expatriado. Además, hay que atender a una gran variedad de excepciones e identificar si las rentas se han obtenido mediante establecimiento permanente, aunque a veces estos conceptos pueden resultar ambiguos.

Pero, aunque no sea el propósito de este trabajo, sería conveniente analizar el problema de los paraísos fiscales. Puesto que, si una persona física reside en un Estado considerado paraíso fiscal durante más de 183 días, pasará a estar sujeto a las normas de ese territorio que normalmente son más beneficiosas que las de nuestro país. Es esencial que todos los Estados se unan para controlar las irregularidades de los denominados paraísos fiscales.

En el momento en que un trabajador se desplaza a un país extranjero para realizar una actividad durante un determinado tiempo, no adquiere su residencia fiscal en dicho país de destino, la seguirá teniendo en España. Normalmente, estos trabajadores desplazados reciben un incentivo en su salario por enfrentarse al reto de residir en un país distinto al habitual. Cuando dicho desplazamiento sobrepasa el límite de tiempo, el trabajador tendrá su residencia fiscal en el país de destino, por tanto, se gravarán en territorio español solo las rentas obtenidas aquí, mediante el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Existe una cuestión en relación a cuando una renta es gravada en dos Estados y es necesario aludir a los Convenio de Doble Imposición para resolver esta problemática. El propósito de

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

este tipo de Convenios es el de corregir estas irregularidades, aunque en ciertas ocasiones existan carencias.

El IRNR, es caracterizado por tener una tributación estricta, puesto que los rendimientos que no se declaren obtenidos mediante establecimiento permanente, tendrán que ser reconocidos devengo a devengo, si por el contrario los rendimientos son obtenidos mediante establecimiento permanente se tributará por cada uno de ellos de manera aislada.

7.REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agencia Tributaria (2018). *Tributación de no residentes* (Impuesto sobre la Renta de no Residentes). Recuperado a partir de <http://www.exteriores.gob.es/Embajadas/ABUDHABI/es/VivirEn/Documents/Gu%C3%ADa%20tributaci%C3%B3n%20NO%20RESIDENTES.pdf>

Agencia Tributaria (2018). Convenios de doble imposición firmados por España. Recuperado a partir de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml

Agencia Tributaria. (2018). Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (Última actualización: 26 de febrero de 2020).

Agencia Tributaria. (2018). 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. (Última actualización: 5 de febrero de 2020).

Aranda Alejandro. Guía de Derechos de los expatriados. (Última actualización: 4 junio 2019). <https://www.cuestioneslaborales.es/guia-de-derechos-de-los-expatriados/>

Baeza Aguilar, A. (1995). *El domicilio tributario en Derecho español*, Aranzadi. Pamplona.

Checa González C. (1999). *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Pamplona: Carlos III, 34-31004

Ecoaula.es. El perfil del empleado expatriado: hombre, mediana edad y con familia. (Última actualización: (19/01/2020) <https://www.eleconomista.es/primer-empleo/noticias/7288772/01/16/El-perfil-del-empleado-expatriado-hombre-mediana-edad-y-con-familia.html>

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

Espinosa Jorge. (21 de febrero de 2017). Métodos para eliminar la doble imposición. Recuperado de <https://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2017/02/21/metodos-para-eliminar-la-doble-imposicion/>

Guía fiscal. (2019). Capítulo 9. Novedades en la tributación de los no residentes. Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-novedades-tributacion-no-residentes>

Guía fiscal. (2019). Capítulo 9. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-irnr-rentas-sin-mediacion-establecimiento-permanente>

Instituto de Estudios Fiscales. (2010). Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. OCDE. Recuperado a partir de <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Jiménez-Valladolid D., Vega Borrego F. (2013). Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores. Recuperado de <https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/5744/6191>

Ramírez Gómez S. Lección 7, El impuesto sobre la renta de no residentes. *Supuestos prácticos*. Recuperado de https://www.edistribucion.es/tecno/1264580/Casos_resueltos/IRNR_casos.pdf

Roger Dobaño. (26 de abril de 2020). ¿Qué es la doble imposición? [Publicación en un blog]. Recuperado de <https://getquipu.com/blog/que-es-la-doble-imposicion/>

Trabajadores desplazados. (Última comprobación: 20 de enero de 2020) Recuperado de https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/posted-workers/index_es.htm#shortcut-5

ANEXOS

ANEXO A

Ilustración 1 Modelo 247

 MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA	 Agencia Tributaria Delegación de Administración de	Comunicación del desplazamiento al extranjero efectuada por trabajadores por cuenta ajena (artículos 32 del texto refundido de la Ley del IRNR y 17 Rgto. IRNR)	Modelo 247
---	---	---	--

Esta comunicación se presentará en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria en cuyo ámbito territorial estuviese situado su domicilio fiscal previo al desplazamiento. Podrán presentar esta comunicación los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a otro país, siempre que como consecuencia de la prestación del trabajo en ese otro país sea previsible una permanencia en el mismo superior a 183 días, contados desde el comienzo de la prestación del trabajo en el otro país, durante el año natural en que se produce el desplazamiento, en su defecto, el siguiente. Este procedimiento también podrá ser utilizado en los supuestos en los que, por aplicación de las reglas de determinación de las rentas obtenidas en territorio español contenidas en el artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no procediese la práctica de retenciones.

IMPORTANTE: La obtención del documento acreditativo que se solicita mediante la presente comunicación no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

1. Trabajador

Espacio reservado para la etiqueta identificativa. Si no dispone de etiqueta, consigne los datos que se solicitan en este apartado y adjunte fotocopia del documento acreditativo del número de identificación fiscal (N.I.F.)

N.I.F.	Primer apellido	Nombre
Segundo apellido		

Domicilio

Vía pública	Num.	Esc.	Piso	Pta.
Municipio	Provincia	Código Postal		

A fin de agilizar la resolución de las incidencias que eventualmente puedan surgir en la tramitación de este documento, sírvase consignar los números de teléfono en los que pueda ser localizado/a en días y horas laborables.

Teléfono de contacto (prefijos incluidos)

Teléfono 1.º ..	10	
Teléfono 2.º ..	11	

2. Domicilio para notificaciones

Si desea que las notificaciones que puedan producirse con relación a este procedimiento se dirijan a un domicilio en territorio español distinto al indicado en el recuadro identificativo, deberá indicar el domicilio al que quiere que se dirijan, así como el titular del dicho domicilio.

Apellidos y Nombre o Razón Social

Domicilio

Vía pública	Num.	Esc.	Piso	Pta.
Municipio	Provincia	Código Postal		

3. Datos identificativos del pagador de los rendimientos del trabajo

Para la aplicación de este procedimiento, los pagadores de los rendimientos del trabajo han de ser residentes o con establecimiento permanente en territorio español.

N.I.F.	Apellidos y nombre o Razón Social
Domicilio fiscal	

4. Comunicación del desplazamiento al extranjero

COMUNICO mi desplazamiento a otro país, como consecuencia del cual se va a producir un cambio en mi condición de contribuyente. Asimismo, manifiesto que existen datos objetivos en mi relación laboral con el pagador previamente identificación para que resultase aplicable lo dispuesto en los artículos 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y 17 del Reglamento de dicho Impuesto, y hago constar lo siguiente:

Fecha de salida del territorio español.....

Fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el otro país

País o territorio de desplazamiento

ADJUNTO documento justificativo del pagador para acreditar los requisitos y condiciones exigidos.

SOLICITO la expedición del documento acreditativo previsto en los artículos 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y 17 del Reglamento de dicho Impuesto, para su entrega al pagador, al objeto de que las retenciones se practiquen conforme a este impuesto

5. Representante

Si desea que las notificaciones puedan producirse con relación a este procedimiento se dirijan al representante, deberá cumplimentar los datos solicitados en el apartado 2. "Domicilio para notificaciones".

N.I.F.	Apellidos y Nombre o Razón Social			
Vía pública	Num.	Municipio	Provincia	Código Postal

6. Fecha y firma

Declaro que son ciertos los datos consignados en la presente comunicación.

Lugar y fecha

Firma del/de la interesado/a o de su representante:

Fdo.:

7. Espacio reservado para la Administración

Ejemplar para la Administración

ANEXO B

Tabla 3 Tipos de gravamen

	2015	2016-2018	2019
RENDIMIENTOS OBTENIDOS CON INTERVENCIÓN DE EP DE ENTIDADES NO RESIDENTES TRANSFERIDAS AL EXTRANJERO	19,5%	19%	19%
RENDIMIENTOS OBTENIDOS SIN MEDIACIÓN DE EP POR CONTRIBUYENTES QUE TIENEN SU RESIDENCIA EN EL EXTRANJERO¹⁷	24%	24%	24%
RENDIMIENTOS OBTENIDOS SIN MEDIACIÓN DE EP POR CONTRIBUYENTES QUE TIENEN SU RESIDENCIA EN UN ESTADO MIEMBRO DE LA UE	19,5%	19%	19%
DIVIDENDOS OBTENIDOS POR LA PARTICIPACIÓN DE FONDOS PROPIOS DERIVADOS DE LA CESIÓN A TERCEROS DE CAPITALES Y GANANCIAS PATRIMONIALES	19,5%	19%	19%

Fuente: Guía fiscal (2019) Novedades en la tributación de los no residentes.

¹⁷ Excepto si el contribuyente reside en un Estado miembro de la UE, el cual tenga un convenio de intercambio tributario.

ANEXO C

Tabla 4 Exenciones establecidas por la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

• Rentas establecidas en el artículo 7 del IRPF. (Ayudas públicas relacionadas con hechos de terrorismo, indemnizaciones derivadas de daños físico o psicológicos...)
• Ayudas públicas tales como becas y otras cuantías percibidas por Entidades públicas en relación a educación, actos culturales, etc.
• Rendimientos derivados de la abdicación de capitales propios de terceros, intereses y demás.
• Rentas obtenidas de la Deuda Pública.
• Rendimientos obtenidos de valores transmitidos en territorio español por personas o entidades no residentes.
• Rendimientos adquiridos en territorio español sin intervención de EP, derivados de arrendamiento, emisión de contenedores, buques o aeronaves.
• Rendimientos provenientes de transferencias o reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados por personas o entidades no residentes en España y sin intervención de EP realizadas dichas operaciones en mercados secundarios. Su residencia debe encontrarse en una nación donde España tenga un convenio para evitar la doble imposición.
• Dividendos o participaciones percibidos, por fondos de pensiones sin mediación de establecimiento permanente, por personas residentes en un país miembro de la UE o a través de establecimientos permanentes cuando el contribuyente resida en un país miembro de la UE.
• Dividendos y participaciones derivados de organismos de inversión colectiva sin mediación de EP.

Fuente: Elaboración propia.

ANEXO D

El artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, determina el listado de paraísos fiscales:

1. *Andorra.*
2. *Antillas Neerlandesas.*
3. *Aruba.*
4. *Emirato del Estado de Bahrein.*
5. *Sultanato de Brunei.*
6. *República de Chipre.*
7. *Emiratos Árabes Unidos.*
8. *Gibraltar.*
9. *Hong-Kong.*
10. *Anguilla.*
11. *Antigua y Barbuda.*
12. *Las Bahamas.*
13. *Barbados.*
14. *Bermuda.*
15. *Islas Caimanes.*
16. *Islas Cook.*
17. *República de Dominica.*
18. *Granada.*
19. *Fiji.*
20. *Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal).*
21. *Jamaica.*
22. *República de Malta.*
23. *Islas Malvinas.*
24. *Isla de Man.*
25. *Islas Marianas.*
26. *Mauricio.*
27. *Montserrat.*
28. *República de Naurú.*
29. *Islas Salomón.*

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

30. *San Vicente y las Granadinas.*
31. *Santa Lucía.*
32. *República de Trinidad y Tobago.*
33. *Islas Turks y Caicos.*
34. *República de Vanuatu.*
35. *Islas Vírgenes Británicas.*
36. *Islas Vírgenes de Estados Unidos de América.*
37. *Reino Hachemita de Jordania.*
38. *República Libanesa.*
39. *República de Liberia.*
40. *Principado de Liechtenstein.*
41. *Gran Ducado de Luxemburgo.*
42. *Macao.*
43. *Principado de Mónaco.*
44. *Sultanato de Omán.*
45. *República de Panamá.*
46. *República de San Marino.*
47. *República de Seychelles.*
48. *República de Singapur.*

ANEXO E

Tabla 5. Convenios para evitar la doble imposición aprobado por España.

	Albania		Islandia
	Alemania		Israel
	Andorra		Italia
	Arabia Saudí		Jamaica
	Argelia		Japón
	Argentina		Kazajstán
	Armenia		Kuwait

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

	Australia		Letonia
	Austria		Lituania
	Barbados		Luxemburgo
	Bélgica		Macedonia
	Bolivia		Malasia
	Bosnia y Herzegovina		Malta
	Brasil		Marruecos
	Bulgaria		México
	Canadá		Moldavia
	Catar		Nigeria
	Chequia		Noruega
	Chile		Nueva Zelanda
	China		Omán
	Chipre		Pakistán
	Colombia		Panamá
	Corea del Sur		Polonia
	Costa Rica		Portugal
	Croacia		Reino Unido
	Cuba		República Dominicana
	Dinamarca		Rumanía
	Ecuador		Federación Rusa

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

	Egipto		El Salvador
	Emiratos Árabes Unidos		Senegal
	Eslovaquia		Serbia
	Eslovenia		Singapur
	Estados Unidos		Sudáfrica
	Estonia		Suecia
	Filipinas		Suiza
	Finlandia		Tailandia
	Francia		Trinidad y Tobago
	Georgia		Túnez
	Grecia		Turquía
	Holanda		Estados de la antigua URSS (excepto Rusia)
	Hungría		Uruguay
	India		Uzbekistán
	Indonesia		Venezuela
	Irán		Vietnam
	Irlanda		

Fuente: Elaboración propia a partir de datos recogidos de la Agencia Tributaria

La fiscalidad de los trabajadores expatriados y desplazados

ANEXO F

Ilustración 2 Datos recogidos de la Agencia Tributaria IRNR

Volver al índice	Impuesto sobre la Renta de No Residentes				Impuesto sobre el Valor Añadido			
	Ingresos netos				Ingresos brutos			
	Total	Retenciones e ingresos a cuenta	Pagos fraccionados	Declaración anual, actas y otros	Total	Importaciones	Operaciones interiores	
PERIODO							Total	Grandes Empresas
2008	2.262	2.016	51	196	80.000	9.254	70.746	43.561
2009	2.342	2.122	38	181	69.893	6.253	63.640	39.348
2010	2.564	2.162	34	368	74.350	7.843	66.507	41.834
2011	2.040	1.943	37	61	75.759	8.843	66.916	41.936
2012	1.708	1.620	43	45	74.174	8.780	65.395	41.460
2013	1.416	1.500	42	-125	78.050	9.387	68.663	44.232
2014	1.420	1.678	45	-303	81.483	10.089	71.394	45.863
2015	1.639	1.792	49	-202	83.760	12.459	71.302	42.945
2016	1.960	1.929	52	-21	85.231	13.673	71.558	42.156
2017	2.274	2.127	59	88	88.168	14.599	73.568	42.312
2018	2.665	2.418	62	186	96.156	16.484	79.671	47.002
2019	2.369	2.549	64	-244	99.641	17.282	82.360	48.330

Fuente: cuadros estadísticos IRNR, Agencia Tributaria.

Gráfico 3 Datos recogidos de la Agencia Tributaria IRPF

Volver al índice						Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas							
	PERIODO	Total	Por Administración				Ingresos netos						
			Estado	A.A.TT.			Retenciones sobre rentas del trabajo y actividades	de las cuales:			Retenciones sobre rentas del capital mobiliario	Retenciones sobre arrendamientos	Retenciones sobre fondos de inversión
				Total	CC.AA.	CC.LL.		Principales Administraciones & Políticas	Grandes Empresas	Pymes			
2008	71.341	43.413	27.928	27.074	854	63.004	15.015	30.720	16.661	6.126	2.071	945	
2009	63.857	30.432	33.425	32.393	1.032	61.068	16.198	29.268	14.497	5.473	2.006	465	
2010	66.977	39.326	27.651	26.816	835	64.174	18.032	29.982	14.831	4.790	2.017	405	
2011	69.803	33.545	36.259	35.478	781	64.875	17.980	30.499	14.751	5.157	1.990	338	
2012	70.619	26.520	44.099	43.400	699	65.026	18.159	30.693	14.188	5.264	2.015	333	
2013	69.952	37.930	32.021	31.303	718	64.762	18.738	29.934	13.852	4.674	1.940	354	
2014	72.662	41.221	31.441	30.747	694	66.876	19.923	30.595	14.839	4.062	1.879	478	
2015	72.346	38.731	33.615	32.867	748	66.067	20.094	30.507	14.670	3.281	1.802	678	
2016	72.416	35.799	36.617	35.788	829	66.608	20.493	30.796	14.628	3.051	1.763	442	
2017	77.038	36.028	41.009	40.153	857	68.886	20.667	31.999	15.710	2.946	1.807	630	
2018	82.859	40.237	42.622	41.737	886	73.339	21.858	34.252	16.794	3.127	1.870	504	
2019	86.892	40.736	46.156	45.165	992	77.329	23.282	35.964	17.634	3.259	1.930	506	

Fuente: cuadros estadísticos IRPF, Agencia Tributaria.

Gráfico 4 Datos recogidos de la Agencia Tributaria IS

Impuesto sobre Sociedades												
Volver al índice	Resumen de la declaración anual y limitaciones				Ingresos netos							
	Por año de devengo		Otras devoluciones (1)	D.G. del Tesoro y Política Financiera	Total	Retenciones sobre rentas del capital mobiliario (1)	Retenciones sobre arrendamientos	Retenciones sobre fondos de inversión	Gravamen sobre loterías	Pagos fraccionados		
	PERIODO	Del ejercicio t-2 (e)								Otras (f)	Total	Grandes Empresas (no grupos)
2008	-641	-478	-44	-1.220	27.301	2.658	860	402	0	13.536	0	
2009	-1.303	-905	-34	-1.414	20.188	2.351	809	198	0	13.060	0	
2010	-1.540	-500	-23	-1.789	16.198	2.048	802	172	0	10.423	3.436	
2011	-1.210	-670	-35	-2.036	16.611	2.217	782	144	0	9.634	4.196	
2012	-1.842	-906	-18	-2.571	21.435	2.229	780	142	0	13.609	5.298	
2013	-3.825	-1.154	-94	-2.888	19.945	1.952	740	151	2	16.296	5.498	
2014	-5.221	-929	-308	0	18.713	1.683	741	203	2	17.425	5.843	
2015	-5.889	-579	-79	0	20.649	1.365	722	288	3	18.449	6.329	
2016	-5.357	-806	-24	0	21.678	1.270	711	188	3	20.076	6.433	
2017	-5.289	-749	-100	0	23.143	1.234	733	268	18	21.450	6.950	
2018	-6.240	-891	-14	0	24.838	1.315	761	214	12	23.958	7.278	
2019	-6.134	-1.950	-25	0	23.733	1.370	785	215	22	22.440	7.349	

Fuente: cuadros estadísticos IRNR, Agencia Tributaria.