

Trabajadores en el Extranjero

Exención del Impuesto Sobre la Renta para Personas Físicas

¿A quién aplica?

Trabajador sujeto al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, por ser residente fiscal en España, que percibe rentas con motivo de trabajos efectivamente prestados en el extranjero para una empresa no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Entre los distintos supuestos, que en la práctica son comunes, enunciamos:

- Directores regionales desplazados a empresas de grupo para trabajos de asistencia o soporte.
- Trabajadores para realizar labores de formación.
- Comerciales para la realización de ventas para las empresas del grupo en el extranjero.
- Consultores para prestar servicios a las empresas del grupo o clientes finales en el extranjero.
- Técnicos para prestar servicios a empresas del grupo o clientes finales.

¿A quién debe prestar los servicios?

Empresa o entidad no residente en España.

Empresa o entidad española con establecimiento permanente en el extranjero.

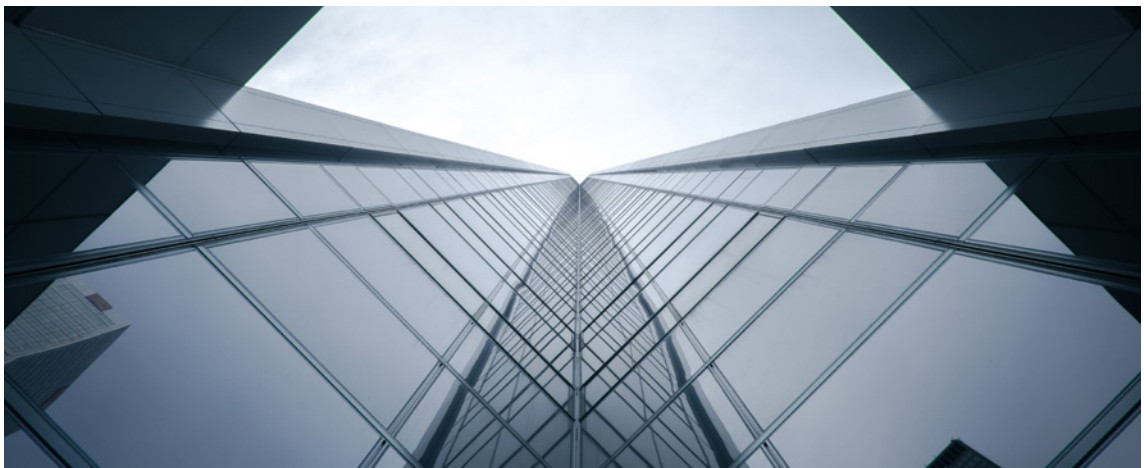
¿A quién debe prestar los servicios?

Límite máximo de 60.100 € anuales: se tomará en cuenta los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero y las retribuciones específicas por esos servicios.

Las **retribuciones específicas** son aquellas que tienen como origen o son consecuencia del desplazamiento, tales como asignaciones o compensaciones.

Es compatible con las exenciones de gastos de locomoción, manutención y estancia y con los gastos de traslado.

Sin embargo, es **incompatible** con el régimen de excesos (prima de expatriación) previsto en el artículo 9.A.3.b del Reglamento de la Ley de IRPF, así como si el trabajador se encuentra acogido al régimen de impatriados, por cuanto en este último caso tributaría por la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes.



Ventajas

La renta por trabajos realizados en el extranjero se encuentra exenta al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en España. Podrá tributar en el país extranjero de generación de la renta, conforme a su normativa.

En caso que las rentas procedentes de rendimientos de trabajo personal no superen los 22.000 € anuales, el contribuyente **no tendrá obligación de declarar el IRPF**. La exención de 60.100 € es aplicable a los efectos de minorar las rentas en la obligación de presentar la declaración.

El trabajador dispondrá de un salario neto superior.

La empresa podrá ser más competitiva en la atracción de trabajadores, aplicando su propia política de expatriación y remuneraciones.

Forma de cálculo de la exención

Si la retribución viene establecida en el contrato, sabremos fácilmente distinguir la cantidad delimitada y fijar el límite con respecto a la exención legal de 60.100 € anuales.

En caso contrario, se aplica un régimen de reparto proporcional del salario bruto anual sobre la totalidad de días del año, multiplicado por los días de desplazamiento efectivo:

$$\frac{\text{Salario bruto anual}}{365 \text{ días}} \times \text{Días naturales de desplazamiento efectivo}^* = \text{Total de Exención}$$

* Incluye los días no laborales, pero no los vacacionales o aquellos anteriores al inicio de la relación de trabajo o una vez finalizada.

Ejemplo: un trabajador es desplazado por su empresa durante 20 días a una empresa de grupo en el extranjero, percibiendo un salario anual de 50.000 € brutos. En tal caso, comparativamente podemos observar la ventaja fiscal de la exención:

	SIN EXENCIÓN	Con exención
Salario mensual sujeto IRPF	4.166,66 €	1.388,88 €
Deducciones Seguridad Social	238,20 €	238,20 €
Retención IRPF (22,25%)	916,66 €	309,02 €
Total neto	3.011,80 €	3.619,44 €

Requisitos de procedencia

- **Trabajador residente fiscal en España:** conforme al artículo 9 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, implica permanecer por lo menos 183 días en territorio español, o radicar en España su núcleo principal de intereses y actividades económicas, o también encontrarse en la presunción sobre que el cónyuge e hijos tengan la residencia habitual en España.
- Realizar **trabajos remunerados por servicios efectivamente prestados en el extranjero.**
- Trabajos realizados para una empresa **no residente en España** o con un **establecimiento permanente** en el extranjero.
- Debe existir un **desplazamiento efectivo al extranjero** para desarrollar su trabajo.
- Existencia de **impuesto de naturaleza análoga al IRPF español** en el país de generación de rentas por trabajo: la existencia del impuesto no implica necesariamente que la renta exenta en España tribute en el extranjero. Para ser un impuesto análogo, debe ser progresivo y gravar la renta mundial.
- Los servicios prestados deben producir una utilidad o ventaja a la entidad destinataria.
- No estar sometido al **régimen de excesos** previsto en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento de la Ley del IRPF: debe escogerse entre aplicar un régimen u otro, tomando en cuenta circunstancias cuantitativas (exención de 60.100 € en el 7P) o cualitativas (aplicación de excesos sin límites para servicios intragrupo).
- Que no se trate un país considerado **paraíso fiscal**, salvo que España tenga suscrito con el país de destino un **convenio** para evitar la doble imposición internacional y que contenga una cláusula de intercambio de información.

Documentos necesarios

- Contrato de trabajo con la empresa en el extranjero, con anexo certificando el país de desplazamiento, condiciones de la expatriación, indicación de los días del trabajo.
- Certificado de la empresa que acredite los desplazamientos al extranjero.
- Certificación de los trabajos realizados en el extranjero: tales como las facturas para los clientes prestados por el trabajador desplazado a nombre de la empresa.
- Justificantes de alojamiento, contratos de alquiler, justificantes bancarios.
- Justificantes de viajes al extranjero.
- Certificado fiscal de las remuneraciones por parte de la empresa: nóminas, declaraciones de impuestos.
- Aplicación de la exención en nómina y por parte de la empresa en el modelo 190.
- En caso de vinculación entre las empresas, debe acreditarse la generación del valor añadido del trabajador desplazado en la sede destinataria, pagando al trabajador por esos trabajos, así como el servicio intragrupo. El valor añadido significa que la empresa de grupo habría tenido que contratar a un trabajador ajeno al grupo para la realización de ese trabajo. Debe certificarse que:
 - La empresa del grupo ubicada en el extranjero ha sido la beneficiada de los trabajos prestados.
 - Las tareas específicas realizadas por el trabajador en la empresa de desplazamiento, proyecto a desarrollar.
 - Documentos que prueben la relación intragrupo.

Procedimiento de exención

Aplicación de la exención por la empresa: directamente en la **nómina del trabajador en la empresa**, de forma conjunta con su inclusión en el modelo 190 de la empresa empleadora. Podrá igualmente la empresa estimar a principio del ejercicio el período de desplazamiento del trabajador y así realizar la exclusión del salario bruto anual tributable. Una vez transcurrido el período, podrá regularizar las posibles desviaciones en relación con lo previsto.

Aplicación de la exención por el empleado: en este supuesto, el trabajador podrá optar por realizar directamente en su declaración de IRPF la aplicación de la exención o bien mediante la rectificación de la declaración presentada, conforme a las siguientes especificaciones:

- **Escrito de rectificación:** presentar la declaración con los rendimientos íntegros y luego proceder a rectificar la declaración con los documentos que acreditan los trabajos en el extranjero, con especial relevancia en el certificado fiscal de la empresa.
- **Escrito aclaratorio a la declaración del IRPF:** en el caso de aplicar directamente la exención en la declaración anual del IRPF, deberá presentarse un escrito aclaratorio, justificando además supuestos similares de la Dirección General de Tributos y Jurisprudencia aplicable.

La respuesta estimable es de 3 a 6 meses para escritos aclaratorios y de 6 a 15 meses para rectificaciones, normalmente de forma de denegatoria por medio de propuesta de resolución o liquidación provisional, ante la cual debemos presentar un escrito de alegaciones, que será resuelto entre 10 días a 3 meses, en forma de acuerdo de rectificación o de liquidación provisional, con estimaciones totales, parciales o denegatorias.

La primera vía (nómina del trabajador) evitaría la necesidad del procedimiento comprobación tributaria por los períodos no prescritos y de defensa ante la Administración Tributaria, así como de interposición adicional de recursos, que pueden extenderse entre dos a cuatro años.

Aplicación para administradores, miembros del consejo de administración y directores generales

Existe un debate entre la AEAT y la jurisprudencia sobre si están exentas las retribuciones de los miembros del consejo de administración, de los administradores y los directores generales.

La jurisprudencia sí avala la exención, a pesar de la negativa de la AEAT, siempre que las remuneraciones no sean derivadas de los cargos de representación.

Aplicación a contratos mercantiles

En caso de contratos mercantiles, cuya verdadera naturaleza es una relación laboral, podrá demostrarse la existencia de esta y así aplicar la exención.



Rodrigo Ramos
rrosamos@seegman.com
Colaborador



Leonardo Britto
lbritto@seegman.com
Director de Inversión extranjera