

laboral

Breve análisis sobre la tributación de los Trabajadores desplazados

Introducción

Una de las consecuencias de la globalización, es el constante flujo de trabajadores que, tanto por decisión propia como por decisión de la empresa en la que trabajan, trasladan su lugar de residencia para trabajar en otro país. Estos cambios tienen efectos importantes relacionados con la tributación de los rendimientos del trabajo percibidos por dichos trabajadores desplazados.

Con el presente escrito, sin ánimo de hacer un examen exhaustivo sobre la problemática de dicha tributación, exponemos los principales aspectos que hay que tener presentes en los casos en que un trabajador español desplazado al extranjero, así como en los casos en que trabajadores extranjeros se trasladan a territorio español.

Determinación de la residencia de las personas físicas

La forma en que una persona física debe tributar en España por su renta, se determina en función de si la misma es, o no, residente en España. Los residentes, tributan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); mientras que los no residentes, tributan por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (IRNR).

Una persona física será residente, o no residente, durante todo el año natural, ya que el cambio de residencia no supone la interrupción del período impositivo.

- Según la normativa interna de España, una persona física es residente en territorio español cuando **se dé cualquiera** de las siguientes circunstancias:
- Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.
- Que radique en España su núcleo principal, o la base de sus actividades, o intereses económicos de forma directa o indirecta.

Que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente, y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física. Este tercer supuesto admite prueba en contrario.

Si por normativa interna de un Estado, una persona física puede ser considerada residente en DOS ESTADOS, en ese caso, se deberá acudir al Convenio de Doble Imposición suscrito por aquéllos Estados, donde se establecen normas para evitar que, a efectos fiscales, una

laboral

persona pueda ser considerada residente en los dos Estados. Por lo general, según el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, una persona física será residente:

1. Del Estado donde tenga una vivienda permanente.
2. Si tuviera una vivienda permanente en ambos Estados, será residente de aquél con el que tenga relaciones personales y económicas más estrechas.
3. Si así no pudiera determinarse, será residente del Estado donde viva habitualmente.
4. Si vive habitualmente en ambos o en ninguno, será residente del Estado del que sea nacional.
5. Si es nacional de ambos o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

La residencia fiscal se acredita mediante un certificado expedido por la Autoridad Fiscal competente del país de que se trate. El plazo de validez de dichos certificados es de un año.

Rendimientos del trabajo y retribuciones de los administradores

Según el criterio de territorialidad, los rendimientos del trabajo obtenidos por un no residente, se consideran obtenidos en territorio español, cuando dicho trabajo se realice en el territorio.

Por otro lado, en relación al criterio de pago, en cuanto a las retribuciones obtenidas por los administradores y miembros de los Consejos de Administración, se entienden obtenidas en territorio español cuando se satisfagan por una entidad residente en territorio español.

Los rendimientos del trabajo obtenidos por un no residente con cuyo país no exista convenio de doble imposición tributan en España, con carácter general, aplicando el tipo de gravamen del cuadro, en función del año de devengo, sobre la cuantía íntegra devengada.

» Con carácter general (ver cuadro).

Año de devengo	Hasta 31-12-2006	2007-2011	2012-2014	2015	2016
Tipo impositivo	25%	24%	24,75%	» Contribuyentes UE, Islandia y Noruega: 20% » Resto de contribuyentes: 24%	» Contribuyentes UE, Islandia y Noruega: 19% » Resto de contribuyentes: 24%

» Rendimientos de trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, el 2 por 100 (Con efectos a partir de 1 de enero de 2002).

Las normas generales de tributación, en los convenios de doble imposición suscritos por España, en relación con los rendimientos del trabajo dependiente, establecen como regla

laboral

general, que el Estado de residencia del perceptor de los rendimientos del trabajo, es el que tiene derecho para gravar las retribuciones percibidas, salvo que el empleo se ejerza en otro Estado, en cuyo caso, también podrán ser gravados en este último Estado.

Por tanto, los rendimientos del trabajo satisfechos por una empresa española a un residente de un Estado con Convenio con España, por trabajos realizados en su Estado de Residencia, sólo pueden tributar en este Estado, estando exentos de tributar en España.

Cuando los rendimientos se perciban por un no residente, por un empleo ejercido en España, los mismos se someterán a gravamen en España. No obstante, el derecho de imposición lo tendrá el Estado de residencia (quedando exentos en España), si se dan conjuntamente las siguientes circunstancias:

- No se permanece en España más de 183 días durante el año fiscal considerado.
- Las remuneraciones que se perciben se pagan por, o en nombre de, un empleador NO RESIDENTE en España.
- Las remuneraciones que se perciben, no se soportan por un establecimiento permanente, o una base fija que la persona empleadora tenga en España.

Regimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España, como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que no haya sido residentes en España durante los 10 períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:
 - 1) Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de Junio.
Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador, y exista una carta de desplazamiento de este.
 - 2) Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el Art. 18 IS.

laboral

- c) Que no obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente (EP) situado en territorio español.

La opción, renuncia, o exclusión, al régimen especial, se realiza mediante el Modelo 149 de la AEAT, y a dicha comunicación se deberá adjuntar la documentación acreditativa.

Los contribuyentes que opten por el Régimen especial, deben presentar una declaración especial del IRPF, a través del Modelo 150 de la AEAT.

Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del IRPF, se practicarán de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes, y el porcentaje de retención, o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será del 24 por ciento.

Procedimiento especial para determinar las retenciones sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia

Los dos supuestos que a continuación exponemos, son procedimientos voluntarios, los cuales pueden ser utilizados por los trabajadores por cuenta ajena, cuya finalidad es anticipar en las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, los efectos del cambio de residencia.

Los pagadores han de ser residentes, o con establecimiento permanente en España.

- **Trabajadores desplazados a territorio español**

Los trabajadores desplazados a territorio español, pueden optar por el régimen general, lo que significa que los trabajadores por cuenta ajena, que no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia mediante la presentación del Modelo 147 de la AEAT.

A la vista del citado modelo, la Administración tributaria expedirá al trabajador, si procede, en el plazo máximo de 10 días hábiles, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán retenciones por el IRPF. El trabajador, entregará al pagador de los rendimientos del trabajo un ejemplar del documento expedido por la Administración tributaria, al objeto de que este último, a los efectos de la práctica de retenciones, le considere contribuyente del IRPF.

- **Trabajadores que se desplazan al extranjero**

Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero por su empleador, podrán comunicarlo a la Agencia Tributaria, mediante el Modelo de comunicación 247.

La Agencia Tributaria expedirá a los trabajadores un documento para su entrega al empleador, al objeto de que éste practique las retenciones por el IRNR, a partir de la fecha que se indique en el mismo.

laboral

Conclusiones

Sin duda, el tratamiento fiscal de estos supuestos de nacionales que trabajan en otros países, así como de extranjeros que trabajan en territorio español, no es una cuestión simple. Con el presente escrito hemos pretendido presentar los aspectos más generales de dicha tributación, pero conviene prestarle una atención específica, ya que cada vez son más los casos de empresas, no solo multinacionales, sino pequeñas y medianas empresas, que destinan a sus trabajadores o administradores a otros países durante un período de tiempo o de forma indefinida.

EAL-CGE

www.eal.economistas.org