

Guía práctica IRPF 2019 (1):

- Rendimientos del trabajo percibidos en el extranjero: Exenciones
- Indemnizaciones por despido

Mayo, 2020

Fernando Castromil

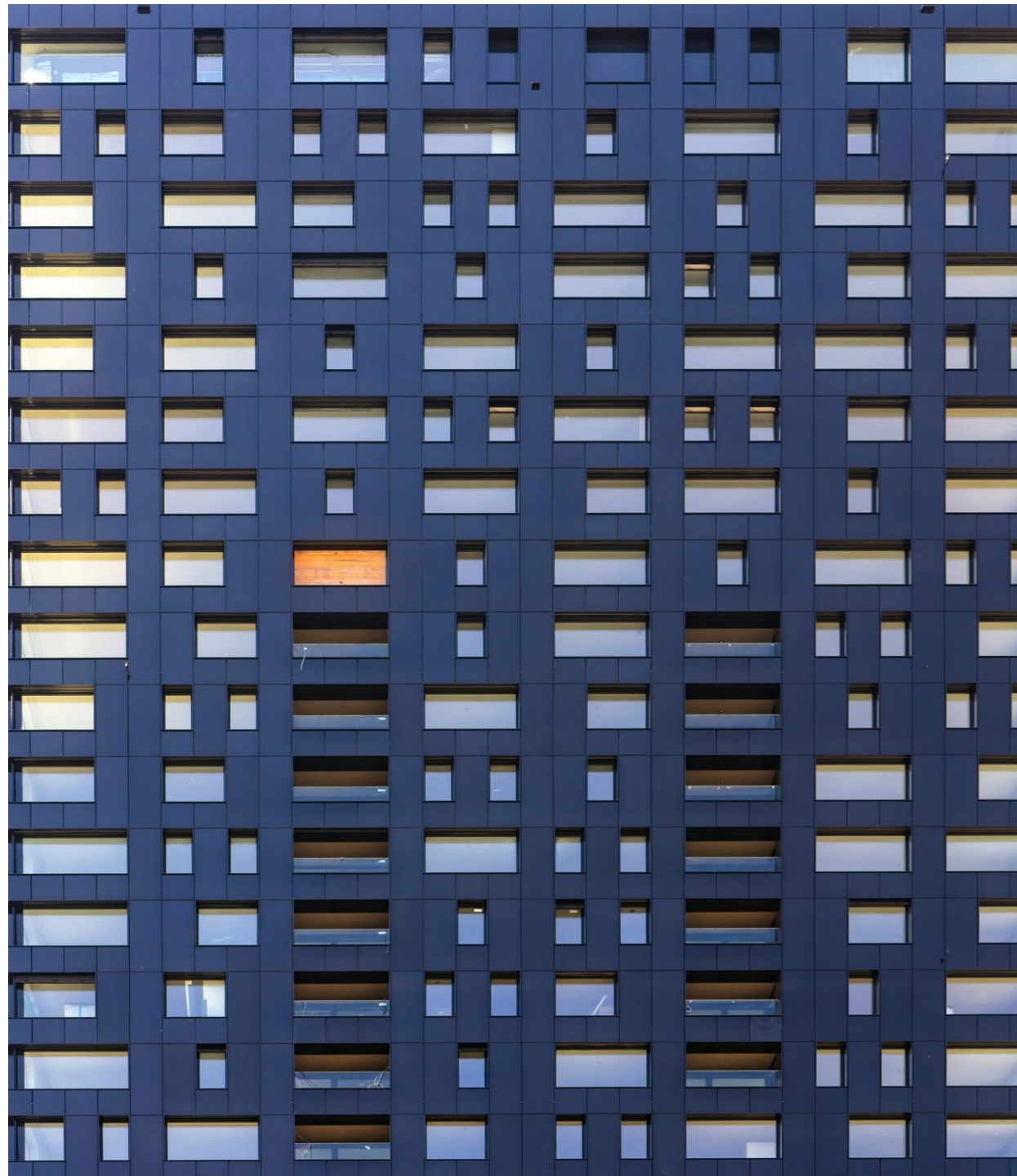
Socio Fiscal

fernando.castromil@benow.es

Ignacio Oroquieta

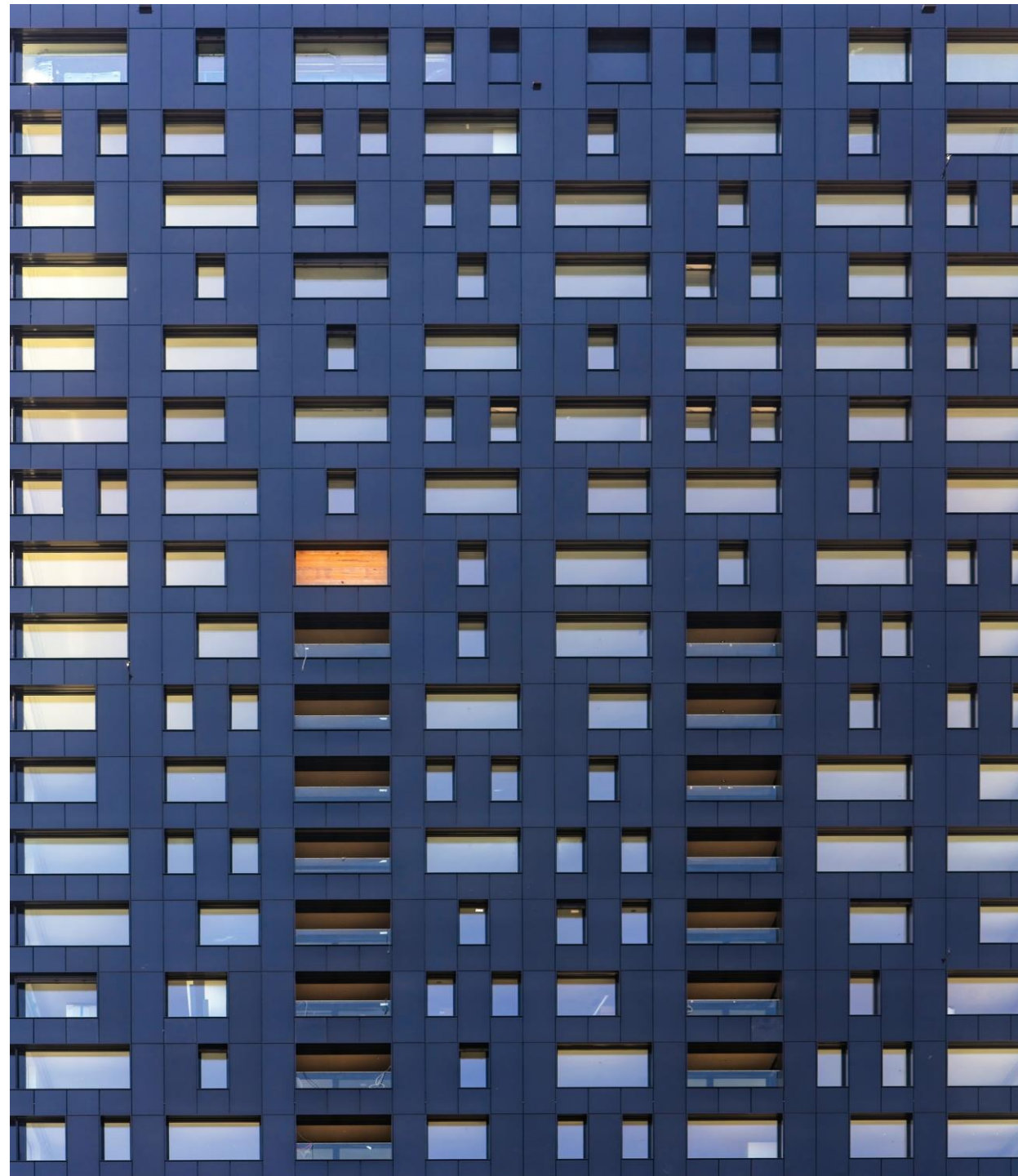
Socio Fiscal

ignacio.oroquieta@benow.es



RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO:

EXENCIONES





RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

A. Tributación por renta mundial

Los contribuyentes tributan por la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas, así como las imputaciones de renta establecidas por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

B. Régimen fiscal especial en el caso de obtención de rendimientos del trabajo en el extranjero

En el caso de que el contribuyente obtenga rentas en el extranjero, éste puede optar (y no la empresa pagadora) por la aplicación de uno de los dos siguientes regímenes al no ser compatibles entre ellos:

- Exención prevista en el art. 7.p) de la Ley del IRPF.
- Exención régimen de excesos prevista en el art. 9.3.b) del Reglamento del IRPF.

La opción por alguno o ninguno de los dos regímenes anteriores vincula al contribuyente y no está permitida la modificación de la opción vía rectificación de la autoliquidación del IRPF si la misma no tiene lugar en el periodo reglamentario de presentación (*vid. STSJ de Murcia de 24 de junio de 2019; de Cataluña 6 noviembre de 2013*).



RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

▪ Exención prevista en el artículo 7.p de la Ley del IRPF

Con el límite de 60.100 euros anuales, quedan exentas aquellas rentas percibidas en el extranjero siempre que:

- Se haya prestado el trabajo en el extranjero, por lo que debe existir desplazamiento efectivo y localización del centro de trabajo, al menos de forma temporal, fuera de España.
- Los trabajos realizados por el empleado sean en beneficio de una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero:
 - Se admite la vinculación entre la entidad empleadora y la no residente para la cual se realizan los trabajos, siempre que el servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad vinculada extranjera.
 - Se admite que entre los receptores de los trabajos prestados en los extranjeros se encuentre, además de una o varias entidades no residente, la entidad empleadora española.
 - No se exige una determinada duración o permanencia para el desarrollo del trabajo en el extranjero.
- En el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.



RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

- **Exención régimen de excesos prevista en artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF**

En el caso de empleados con destino al extranjero, queda exceptuado de gravamen el exceso percibido sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, sea cual sea el concepto por el que percibe la retribución (salario, antigüedad, ayudas familiares, pagas extraordinarias), siempre que sean percibidas por razón de su cargo, empleo, categoría o profesión.

Para que se entienda que existe un destino en el extranjero es necesario que el puesto de trabajo asignado al empleado esté localizado de forma normal y habitual, no circunstancial, en el extranjero.

En caso contrario, esto es, si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo determinado y, una vez finalizado el mismo, retorna a su lugar de trabajo normal, no estaríamos en presencia de un trabajador destinado al extranjero en el sentido indicado por la norma.

Para que a efectos fiscales se considere que es aplicable el régimen de excesos de los trabajadores destinados en el extranjero, es preciso que exista a efectos laborales un cambio de centro de trabajo, que conlleve que el trabajador va a residir más de nueve meses en el mismo municipio, ya que en otro caso no podría aplicarse la exención.



RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

C. Otros aspectos relevantes

- Gastos deducibles en el IRPF: Aquellos que han sido soportados por el trabajador según la normativa legal vigente en el país de desarrollo de los trabajos y con motivo de éstos, siempre que estén previstos por la Ley del IRPF como deducibles (por ejemplo, cuotas satisfechas a sistemas públicos equivalentes a la Seguridad Social en otros Estados, cuotas satisfechas a Colegios profesionales de otros Estados cuando la colegiación sea obligatoria para prestar el servicio al empleador, etc.).
- Deducciones por doble imposición internacional: En el caso de que los rendimientos percibidos estén sujetos y no exentos en España, y además, hayan quedado sujetos a un impuesto de naturaleza análoga al IRPF en el extranjero, el contribuyente podrá deducir la menor de las dos siguientes cantidades:
 - El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero como consecuencia de la obtención de dichos rendimientos.
 - El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.



RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

D. Cuestiones

¿Qué es el plus de expatriación?

El plus de expatriación o de desplazamiento al extranjero es un complemento salarial extraordinario percibido por el trabajador desplazado y con motivo de dicho desplazamiento, que incluye conceptos como alquiler de vivienda, manutención y estancia en el extranjero, desplazamientos, combustible, seguros, etc.

De aplicarse el régimen de exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF según lo expuesto anteriormente, el plus de expatriación que satisfaga la empresa española al trabajador como consecuencia del desplazamiento ha de quedar incluido en el cómputo de la remuneración objeto de exención.

No obstante lo anterior, el régimen de exención del artículo 7.p), aunque no es compatible con el régimen de excesos descrito, sí es compatible con el régimen de dietas exceptuadas de gravamen, el cual deja exento de tributación determinadas cantidades destinadas a sufragar gastos del trabajador, según reglas generales. Entre otros, quedan exceptuadas de gravamen las siguientes cantidades:

- Gastos de estancia: 25 euros diarios.
- Gastos de manutención: 91,35 euros diarios.
- Gastos de locomoción: facturas en caso de transporte público o 0,19 euros por kilómetro recorrido siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.



RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

Si mi empleador no aplica la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley de IRPF en la nómina, ¿qué puedo hacer?

En este caso, el contribuyente debe ser capaz de probar el desplazamiento efectivo al extranjero así como los trabajos realizados mediante, entre otros:

- Certificados, justificantes o tarjetas de embarque y justificantes del alojamiento en el otro país.
- Certificado emitido por la empresa empleadora española y por la empresa extranjeras beneficiaria de los servicios que contenga, entre otros:
 - Identificación del trabajador desplazado.
 - Identificación de la empresa beneficiaria de los servicios prestados por el trabajador desplazado, y si ambas son empresas vinculadas.
 - Identificación de los proyectos realizados en el extranjero así como las concretas funciones desarrolladas
 - Fechas en las que el trabajador se encuentra desplazado.
 - País de desplazamiento.

El contribuyente debe, bien a la hora de presentar la autoliquidación, bien vía rectificación de la misma siempre que se realice en el periodo voluntario de presentación (con carácter general, hasta el día 30 de junio), no incluir entre los rendimientos del trabajo percibidos los que queden exentos por aplicación del artículo 7.p) de la Ley de IRPF.



International
Attorneys
& Advisors

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

Si el empleador ha aplicado la exención en nómina el trabajador deberá comprobar, a la hora de hacer su autoliquidación del IRPF, que los rendimientos exentos indicados en su certificado de retenciones efectivamente no figuran en el borrador de la autoliquidación entre los rendimientos del trabajo íntegros, y de ser así, deberá minorarlos en la cuantía de las retribuciones exentas.

Si no han quedado exentos, el trabajador cumple con todos los requisitos expuestos, y dispone además de la documentación probatoria en los términos indicados, deberá calcular el importe de la remuneración exenta.

Para ello, y a partir de su remuneración total durante el periodo de duración del contrato (contrato anual, semestral, etc.), debe calcular su remuneración salarial diaria media. Una vez calculada, debe aplicarse sobre la misma el número de días pasados en el extranjero.

El número de días es el que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero para realizar esos trabajos, incluyendo los días no laborables y el día del propio desplazamiento. Por el contrario, no se computarán los días no laborables que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos y tampoco los períodos de vacaciones que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero.

$$\text{Remuneración salarial diaria media} \times \frac{\text{Días desplazados al extranjero para la realización de los trabajos}}{\text{Días de duración del contrato (365 si es anual, etc.)}}$$



International
Attorneys
& Advisors

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

¿Puedo aplicar la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF si no es mi empleadora quien satisface las rentas, sino la entidad extranjera para la cual se realizan los trabajos?

La exención no queda vinculada al sujeto pagador de las retribuciones, sino al hecho de que sean percibidas por haber desarrollado un trabajo en el extranjero.

De ser la entidad beneficiaria de los servicios la que satisface los rendimientos del trabajador, los mismos deberán ser integrados en el cómputo de la remuneración total a los efectos de calcular la cuantía exenta.

Para la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF, ¿los rendimientos han de quedar efectivamente sujetos y no exentos en el extranjero?

La normativa únicamente exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no que sean gravados de manera efectiva en el mismo, considerándose 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.



RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

¿Cómo saber si puedo aplicar a un trabajador la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF?

Si mi trabajador:

- ✓ Es residente fiscal en España.
- ✓ Se desplaza físicamente al extranjero.
- ✓ El beneficiario de sus trabajos o servicios es una empresa extranjera.
- ✓ En el país donde mi trabajador se encuentra desplazado se aplica un impuesto de naturaleza análoga o similar a la del IRPF, o no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Se deberá realizar un análisis de la política retributiva, a los efectos de conocer la opción más beneficiosa para el trabajador, y en caso de resultar aplicable el régimen de exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF y el régimen de excesos, darle al empleado la opción de elegir el régimen aplicable.

¿Y si los servicios los presta para otra empresa del grupo?

Para saber si los servicios efectivamente tienen la condición de servicios intragrupo, la empresa debe conocer si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esa actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado, y por lo tanto, las retribuciones no serían objeto de exención.



International
Attorneys
& Advisors

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS EN EL EXTRANJERO

En los casos en que los servicios benefician a varias sociedades del grupo, debe distribuirse la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad.

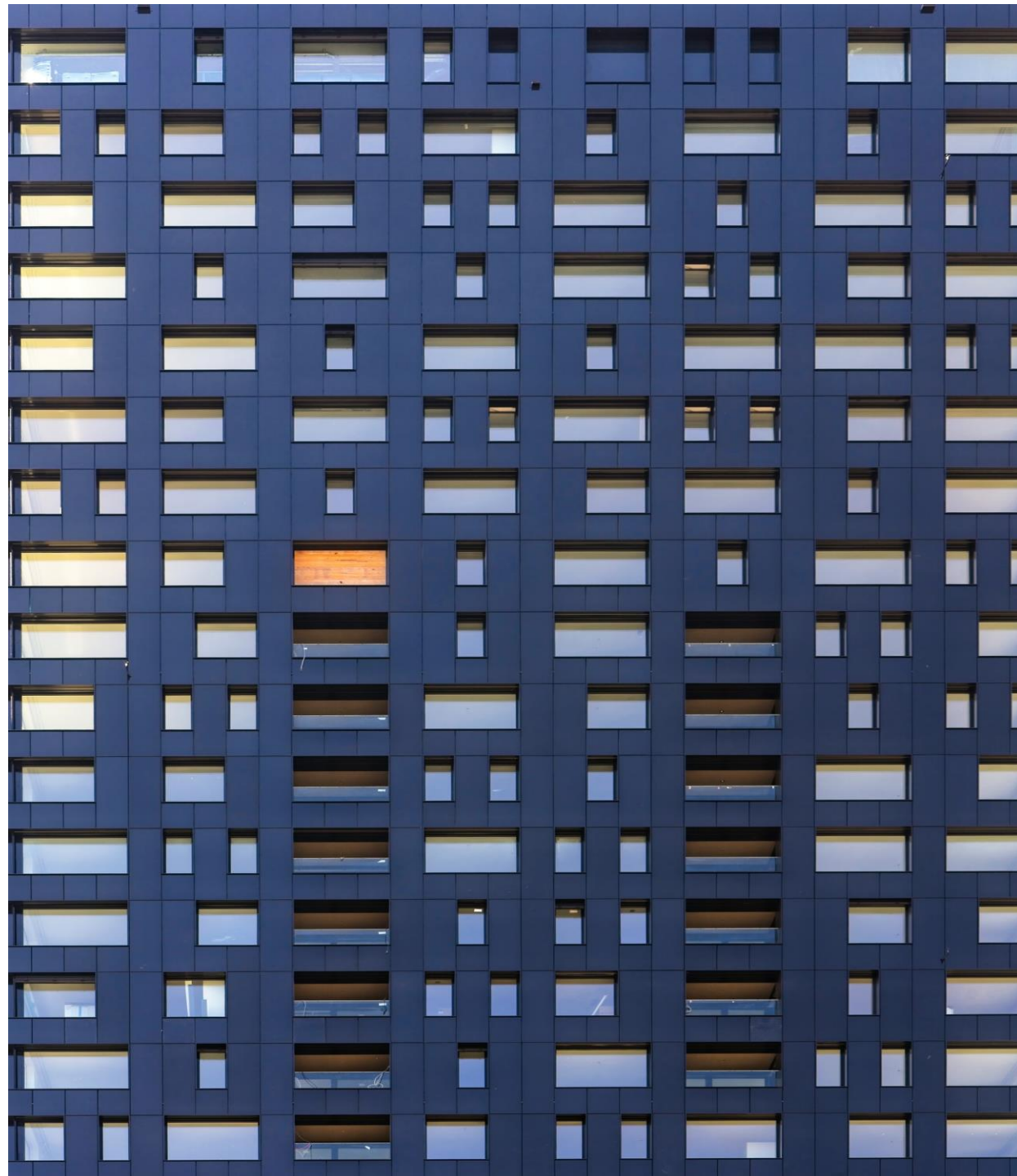
Así, cabrá la posibilidad de que actividades que afecten al grupo en su conjunto o a varios de sus miembros se consideren servicios intragrupo y que puedan quedar exentos de llevarse a cabo en el extranjero por el trabajador desplazado, mientras que la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que corresponda con servicios prestados a la empleadora española no tenga la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España y en consecuencia no estaría amparada por la exención.

¿Puedo seguir manteniendo la residencia fiscal en España si estoy desplazado o destinado al extranjero durante más de 183 días?

El trabajador puede seguir siendo residente habitual en España siempre que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Se presume, salvo prueba en contrario, la residencia habitual en España si el cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad dependientes de aquél permanecen en España durante el periodo en que el trabajador permanezca destinado en el extranjero.

Si con arreglo a la normativa del país donde se encuentre desplazado, es igualmente considerado residente en dicho territorio, habrá que acudir al Convenio de doble imposición firmado entre España y dicho país para dilucidar en qué país es residente el trabajador desplazado.

INDEMNIZACIONES POR DESPIDO





EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL

A. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador

- Quedan exentas las indemnizaciones por despido hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores, con el límite de 180.000 euros.
 - Despido objetivo: 20 días de salario por año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades.
 - Despido disciplinario improcedente:
 - Contratos suscritos con posterioridad al 12 de febrero de 2012: 33 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de 24 mensualidades.
 - Contratos suscritos con anterioridad a al 12 de febrero de 2012:
 - Indemnización correspondiente al periodo hasta dicha fecha: 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha.
 - Indemnización correspondiente al periodo posterior: 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior.
 - Límite general: 720 días de salario.



EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL

- El exceso no exento, con el límite general de 300.000 euros, puede beneficiarse de una reducción del 30% en el caso de que el trabajador haya prestado sus servicios durante un periodo superior a 2 años.
- En los casos de despido improcedente y cese, la exención queda vinculada a que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.
- La exención, además, se vincula a la desvinculación entre trabajador y empleador, de forma que se presume que ambos siguen vinculadas si en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelve a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla.
- En el caso de contratación de los servicios de un abogado para la defensa de los intereses del contribuyente despedido en litigios contra el empleador, éste podrá deducir hasta 300 anuales los gastos de defensa jurídica.
- Supuestos no amparados por la exención:
 - No queda exenta la indemnización establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.
 - La extinción, a su término, de los contratos de trabajo temporales o de duración determinada por no producirse en los mismos despido o extinción por voluntad del trabajador (cese).
 - Despidos disciplinarios calificados como procedentes.



EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL

B. Especialidades

- Indemnizaciones en el caso de Expedientes de Regulación de Empleo (ERE)

En el caso de un ERE que se deba a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el Estatuto de los trabajadores para el despido improcedente, incluyendo las especialidades para los contratos celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012.

- Fallecimiento, jubilación o incapacidad del empleador

Están exentas las indemnizaciones por esta causa que no excedan del importe equivalente a un mes de salario.

- Percepción fraccionada:

- Cuando la indemnización se fraccione en dos o más períodos impositivos, queda sometida a tributación efectiva a partir del momento en que su importe acumulado supere la cuantía exenta según lo expuesto. Una vez superada dicha cuantía, sólo podrá aplicarse la reducción del 30%, si el cociente resultante de dividir el período de generación (determinado por los años de servicios en la empresa, contados de fecha a fecha), por el número de períodos impositivos de fraccionamiento, fuera superior a dos.
- En cada uno de los períodos impositivos de fraccionamiento, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros.



EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL

- Extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese)

La indemnización exenta será la fijada para los despidos improcedentes (salvo excepciones), teniendo en cuenta, igualmente, la fecha de celebración del contrato a los efectos del cálculo de la cuantía exenta, y siempre que el cese venga motivado por:

- Modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en menoscabo de la dignidad del trabajador.
- Falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado.
- Cualquier otro incumplimiento grave de las obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor.

La indemnización como consecuencia de la extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese) que no esté motivado por ninguna de las causas anteriores no se encuentra amparada por la exención.



EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL

D. Cuestiones

¿Qué ocurre en el caso de que la empresa que te despidió vuelva a contratarte?

La exención de la indemnización por despido se vincula a la desvinculación entre trabajador y empleador, de forma que se presume que ambos siguen vinculadas si en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelve a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla.

Además, a los efectos de constatar la vinculación, resulta indiferente tanto la duración de la nueva relación como que los servicios prestados por el trabajador despedido dentro de los tres años siguientes deriven de una nueva relación laboral o de la realización de una actividad empresarial o profesional.

En el caso que se produzca la recontractación, el empleado debería declarar la indemnización, en su día recibida, como un rendimiento del trabajo, debiendo presentar una autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio en el que percibió la indemnización que ahora pierde, con inclusión de los intereses de demora. El plazo para presentar dicha declaración complementaria es el que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

Si he contratado a profesionales para la defensa de mis intereses en un procedimiento de despido, ¿puedo deducirme el gasto en la declaración de IRPF?

Los gastos de abogado y procurador en que incurren los contribuyentes en procedimientos contra su empleador son deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo con el límite de 300 euros anuales.



EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL

¿Qué antigüedad computa en los supuestos de sucesión de empresa o en los casos en que se prestan servicios dentro de un grupo de empresas?

La antigüedad del trabajador a la hora del cálculo de la indemnización exenta es estrictamente la correspondiente al tiempo trabajado en la empresa con la que se estableció la relación laboral. De esta forma, si en el propio contrato o en el acto de conciliación, se le reconoce al trabajador una antigüedad superior, por ejemplo, porque con anterioridad prestó sus servicios en otra empresa ajena al grupo y a la que no se sucede, la cantidad correspondiente a esta antigüedad no está exenta del impuesto. De esta forma ténganse en cuenta las siguientes circunstancias:

- Cuando se produce una sucesión empresarial, es decir, en los casos de subrogación, legal o convencional, en la posición del empresario, el número de años de servicio es el trabajado para la nueva empresa y para la antigua.
- En los supuestos de grupos de empresas se entiende que se trata de un único empleador, por lo que los años de servicio a considerar para el importe exento son los trabajados en el grupo.

¿Queda exenta la indemnización por despido en caso del personal de Alta Dirección?

En los supuestos de extinción del contrato de Alta Dirección por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, estando dicha cuantía de la indemnización exenta de tributación en el IRPF (*vid.* STS de 5 de noviembre de 2019).

Benow International
PARTNERS Attorneys
& Advisors

Teléfono: +34 91 907 35 00
Fax: +34 91 907 29 12
info@benow.es
C/ Alfonso XII 38. 3ª Pl.
Madrid 28014

benow.es