

Fiscalidad de los desplazados al extranjero

Los trabajadores desplazados al extranjero por orden de la empresa pueden disfrutar de incentivos fiscales si conservan la condición de contribuyentes del IRPF en España. Vea cómo deben tributar por sus rentas y los beneficios que pueden obtener.

Si un trabajador se desplaza al extranjero para realizar un trabajo, puede disfrutar en su IRPF de varios incentivos por las rentas del trabajo y por las dietas que perciba por el desplazamiento.

Desplazamiento temporal

Régimen de dietas

Tratamiento. Por un lado, las cantidades pagadas por la empresa al trabajador para compensar los gastos de manutención y estancia durante sus *desplazamientos temporales* al extranjero tienen el siguiente tratamiento [Reg. IRPF, art. 9.A.3.a]:

- En relación con los *gastos de estancia o alojamiento*, quedan no sujetos a gravamen los importes que se justifiquen.
- Tampoco están sujetas a tributación en el IRPF las retribuciones a tanto alzado que perciban por *gastos de manutención*, siempre que no sobrepasen los siguientes límites:

Concepto	Límite dietas (Nota1)
Por desplazamiento sin pernocta	48,08 €
Por desplazamiento con pernocta	91,35 €

Nota 1: En desplazamientos dentro de España los gastos por manutención exentos son inferiores (en concreto, 26,67 y 53,34 euros cada uno de ellos).

Requisitos

Hasta nueve meses. En todo caso, para que las dietas percibidas no queden sujetas a IRPF, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de *desplazamientos temporales de corta duración*. Si la permanencia en el extranjero se realiza por un *período continuado de más de nueve meses*, las dietas quedarán sujetas a IRPF. A estos efectos, el cómputo debe realizarse de fecha a fecha, sin descontar el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no alteren el destino.
- **Es preciso conservar la documentación que acredite** los días y el lugar de dichos desplazamientos, así como sus motivos laborales (con el fin de exhibirlos si Hacienda los reclama).

Permanencia prolongada

Régimen de excesos

Cambio de centro. También están exceptuados de gravamen en el IRPF los excesos que perciban los trabajadores con destino en el extranjero *sobre las cuantías totales que habrían obtenido, de trabajar en España*, por sueldos, pagas extras o cualquier otro concepto. En todo caso, se exige que haya un *cambio de centro de trabajo al extranjero y que la permanencia sea prolongada* [Reg. IRPF, art. 9.A.3.b]. No se incluyen en este supuesto los empleados desplazados de forma temporal al extranjero que, cuando finalizan sus servicios en el lugar de desplazamiento, vuelven a la actividad en su centro de trabajo habitual.

Ejemplo. Una empresa pacta con el empleado cambiar su centro de trabajo al extranjero y abonarle una cuantía en concepto de “indemnización por destino” de 30.000 euros (además de las retribuciones que percibiría en caso de trabajar en España). Pues bien, el trabajador no deberá tributar en su IRPF por esos 30.000 euros adicionales.

Este régimen de excesos es incompatible con el régimen de expatriados que se analiza más adelante.

Gastos de traslado

Tampoco tributan. Asimismo, las cantidades satisfechas al empleado para compensarle los gastos de traslado al extranjero derivados del cambio de residencia (transporte, manutención y mudanza) tampoco tributan en el IRPF, tal como ocurre con los traslados dentro de España [RIRPF, art. 9.B.2]:

- **Transporte.** Si la familia utiliza transporte público para trasladarse al nuevo destino, el trabajador no tributará por el coste que justifique. Si se desplaza en coche particular, quedará no sujeto el importe que no exceda de 0,19 euros por kilómetro recorrido más los peajes.
- **Manutención.** También quedarán no sujetos los gastos de manutención que se justifiquen (y, en todo caso, 48,08 euros por cada día de desplazamiento y por cada miembro de la familia; 91,35 euros si han de pernoctar).

- **Mudanza.** El trabajador tampoco deberá tributar por el importe que compense el coste satisfecho por la mudanza.

Si la indemnización supera la suma de las partidas indicadas, el exceso no tributará en su totalidad. Al tratarse de un rendimiento “irregular”, el trabajador podrá disfrutar de una reducción del 30% de su cuantía, de modo que sólo deberá tributar en su IRPF por el 70% de dicho exceso [RIRPF, art. 12.1.a].

Régimen de expatriados

¿En qué consiste?

Hasta 60.100 euros. Si una empresa desplaza a trabajadores al extranjero para que presten servicios a un cliente, las retribuciones generadas durante el desplazamiento *pueden quedar exentas de tributar en el IRPF hasta 60.100 euros anuales* [Ley IRPF, art. 7.p]. En concreto, pueden quedar exentas de tributación hasta dicho límite:

- Las retribuciones totales anuales a las que el trabajador tenga derecho y que sean proporcionales a lo que dure el desplazamiento respecto al total de días del año.
- Las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Dentro de ellas se incluiría, por ejemplo, la derivada de las horas extras realizadas en el extranjero [DGT V0783-11], o la que se calcule en función de los resultados obtenidos por la empresa como consecuencia del desplazamiento del empleado [DGT V0179-10].

Este régimen de expatriados es compatible con el de dietas [DGT V0333-10] siempre que el desplazamiento al extranjero sea inferior a nueve meses. Sin embargo, es incompatible con el régimen de excesos.

Ejemplo. Veamos la tributación en el IRPF de un desplazado desde el 12 de enero hasta el 31 de marzo que percibe un salario total de 100.000 euros, sin percibir ninguna retribución específica:

Concepto	Importe
Duración desplazamiento	79 días (1)
Denominador (días anuales)	365 días
Porcentaje días desplazado	21,64% (79 / 365 días)
Parte de salario exenta	21.640 euros (100.000 x 21,64%)
Ahorro IRPF (45%)	9.738ros

Nota: Hacienda considera que deben tenerse en cuenta los días naturales que haya durado el desplazamiento (incluyendo laborables y no laborables) sin computar los festivos o

fines de semana que el trabajador haya permanecido en el extranjero por motivos particulares antes del inicio o al finalizar los trabajos. No obstante, y atendiendo a que la exención afecta a las retribuciones generadas durante el desplazamiento, cabría defender que tanto en el numerador como en el denominador se incluyan únicamente días laborables.

Requisitos

Exención. Para que la retribución disfrute de la exención del régimen de expatriados, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- El trabajador debe desplazarse físicamente fuera de España para prestar sus servicios, y debe efectuar los trabajos para una empresa o entidad no residente en España.
- En caso de que la empresa que recibe los servicios sea una entidad vinculada con la que los presta, dichos servicios deben suponerle una ventaja o utilidad.
- En el lugar donde el desplazado preste sus servicios deberá aplicarse un impuesto de naturaleza análoga al IRPF, y dicho territorio no puede tener la consideración de paraíso fiscal. El hecho de que exista dicho impuesto análogo es independiente de que exista tributación efectiva por los servicios prestados.

Hacienda suele ser reacia a admitir la aplicación del régimen de desplazados si el que se desplaza es el director general del grupo, ya que presume que las funciones desarrolladas **son de mera supervisión y control y no generan una ventaja para la filial**. No obstante, hay tribunales [TSJ Madrid 06-06-2016] que consideran que este criterio no es correcto. De hecho, recientemente el Tribunal Supremo ha dictaminado que estas funciones también son aptas para disfrutar de la exención [TS 28-03-2019].

Si el desplazamiento es temporal, las cantidades abonadas por gastos de manutención y estancia están exentas. Si la permanencia en el extranjero es prolongada, el afectado puede aplicar el régimen de excesos o el de expatriados.

Atentamente.