



## «Cuestiones clave de la tributación de empresas y trabajadores transfronterizos»

**Jaime Aneiros Pereira**

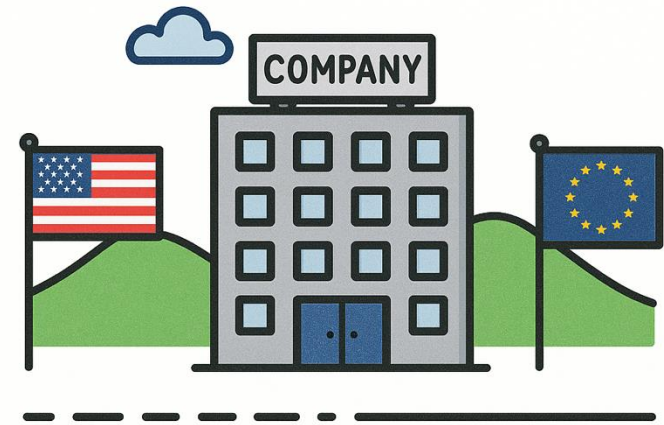
Socio en On Tax & Legal

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Presidente del Comité Fiscal de la World Compliance Association

Delegado Provincial de la Asociación Española de Asesores Fiscales

# EMPRESA TRANSFRONTERIZA



## I. La fiscalidad de la empresa en un contexto transfronterizo.

### 1. La necesidad de una correcta planificación fiscal

- a) La tributación en el [Estado de la residencia fiscal](#).
- b) La actuación a través de [Establecimiento Permanente](#)
- c) La creación de una [filial](#).

*Art. 2. CIRC: consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português*

- d) La previsión especial para las empresas de [navegación marítima internacional](#)

*Art. 8 CDI. “Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa”*

## 2. La tributación de los servicios de transporte.

### a) Localización de los servicios de transporte

| Servicios             |    | B2B                           | B2C                           |
|-----------------------|----|-------------------------------|-------------------------------|
| Transporte pasajeros. | de | Parte del trayecto en el TAI. | Parte del trayecto en el TAI. |
| Transporte bienes.    | de | Sede del destinatario.        | Parte del trayecto en el TAI. |



### b) Transporte Intracomunitario de Bienes

**No sujeto al IVA español.** “Factura sin IVA”. Sujeta al IVA del Estado de destino. El prestador del servicio debe declarar la operación como no sujeta al IVA por reglas de localización, consignando la base imponible en la casilla 59 del modelo 303, casilla 71 del modelo 322.

Deberá tener un número de operador intracomunitario (NIF-IVA) y declarar la operación en el modelo 349, indicando el número de operador intracomunitario (VAT number) del cliente.

### c) Transporte intracomunitario de Bienes cuyo destinatario no sea empresario.

Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal se considerarán **realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se inicien en el mismo**

**d) Servicios accesorios (carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares) a un empresario establecido en otro Estado Miembro y con NIF-IVA**

El prestador del servicio debe declarar la operación como **no sujeta al IVA** por reglas de localización, consignando la base imponible en la casilla 59 del modelo 303, casilla 71 del modelo 322. Asimismo, deberá tener un número de operador intracomunitario (NIF-IVA) e informar la operación en el modelo 349, indicando el número de operador intracomunitario (VAT number) del cliente.

**e) Transporte por un empresario español a un particular o persona jurídica que no actúa como empresario o profesional y no tiene un NIF-IVA (Entes públicos, Fundaciones, Asociaciones) situado en otro Estado Miembro.**

Sujeto a **IVA español**. Factura con IVA.

**f) Transporte por un empresario español a una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional pero tiene un NIF-IVA (Entes públicos, Fundaciones, Asociaciones) situada en otro Estado Miembro.**

El prestador del servicio debe declarar la operación como **no sujeta al IVA** por reglas de localización, consignando la base imponible en la casilla 59 del modelo 303, casilla 71 del modelo 322. Asimismo, deberá tener un número de operador intracomunitario (NIF-IVA) y declarar la operación en el modelo 349, indicando el número de operador intracomunitario (VAT number) del cliente.

**g) Transporte por un empresario en TAI a un empresario situado en Canarias, Ceuta o Melilla.**

Servicio **no sujeto a IVA**. Sujeto a IGIC o IPSI

## h) Transporte por un empresario en TAI a un empresario situado fuera de la UE

No sujeto a IVA

### i) Transportes exentos:

- cuando estén **directamente relacionadas con las exportaciones** de bienes fuera de la Unión Europea en los términos indicados en el artículo 21.5º de la Ley 37/1992, o cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes de acuerdo con los artículos 64 y 83 de la misma ley.
- cuando estén **directamente relacionadas con operaciones asimiladas a exportaciones** de bienes fuera de la Unión Europea en los términos indicados en el artículo 22 de la Ley 37/1992;
- cuando estén directamente relacionadas con las **necesidades directas** de los buques y de las aeronaves relacionados en el artículo 22 de la Ley 37/1992 cuando los **destinatarios son los titulares** de la explotación de dichos buques o a las compañías o entidades públicas que utilizan dichas aeronaves.
- prestados por **profesionales estibadores**, en nombre propio, a favor de empresas estibadoras y utilizados por estas en los servicios prestados, a su vez, a los titulares de la explotación de dichos buques.

Estarán **exentos del IVA** los **transportes de bienes**, debiéndose declarar en la casilla 60 del modelo 303 o 72 del modelo 322:

### 3. Arrendamiento de medios de transporte.

**Concepto de medio de transporte:** vehículos terrestres (automóviles, motocicletas, bicicletas, triciclos y caravanas), remolques y semirremolques, vagones de ferrocarril, embarcaciones, aeronaves, vehículos concebidos para el transporte de heridos o enfermos, tractores y vehículos para inválidos con propulsión mecánica o electrónica. Art. 38 Reglamento UE 282/2011.

**Exclusiones:** grúas y plataformas autopropulsadas, puentes rodantes, pórticos de descarga, puentes grúa, carretillas puente, carretillas grúa, manipuladores telescópicos, apiladores, transpalets, accesorios.

**Duración del arrendamiento:** La determinación según el contrato firmado por las partes (art. 39 Reglamento UE 282/2011).

- a) Contratos consecutivos sobre el mismo medio de transporte
- b) Contratos consecutivos para medios de transportes diferentes
- c) Prácticas abusivas
- d) Embarcaciones de recreo (destinatario no empresario). Lugar de puesta a disposición

### 3. Arrendamiento de medios de transporte.

#### a) A largo plazo

**Concepto de largo plazo:** uso continuado del medio de transporte igual o superior a 30 días y, en el caso de los buques, a 90 días

**Por empresario en TAI a empresario en otro Estado Miembro:** factura sin IVA. Servicio no sujeto

El prestador del servicio debe declarar la operación como no sujeta al IVA por reglas de localización, consignando la base imponible en la casilla 59 del modelo 303, casilla 71 del modelo 322. Asimismo, deberá tener un número de operador intracomunitario (NIF-IVA) e informar la operación en el modelo 349, indicando el número de operador intracomunitario (VAT number) del cliente.

**Por empresario en TAI a empresario fuera de la UE** (países no miembros de la UE o países terceros, así como los siguientes territorios: el Monte Athos, las regiones ultra periféricas francesas de Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, Mayotte, la Reunión, San Bartolomé y San Martín, las Islas Aland, las Islas del Canal, Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano, la Isla de Helgoland, Territorio de Büsingen y Gibraltar).

#### a) Servicio utilizado en TAI: Factura con IVA salvo servicio exento:

- Los arrendamientos de medios de transporte cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera de la Unión Europea en los términos indicados en el artículo 21. 5º de la Ley 37/1992, o cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes de acuerdo con los artículos 64 y 83 de la misma ley.
- Los arrendamientos de medios de transporte cuando estén directamente relacionadas con operaciones asimiladas a exportaciones de bienes fuera de la Unión Europea en los términos indicados en el artículo 22 de la Ley 37/1992.

#### b) Servicio no utilizado en TAI. Factura sin IVA.

## b) A corto plazo.

**Concepto de corto plazo:** uso continuado del medio de transporte no superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días

- **Por empresario en TAI a empresario con:**

- a) Puesta a disposición en TAI: Sujeto a IVA español

- b) Puesta a disposición en otro Estado Miembro de la UE

- b´) donde está establecido:

- La factura emitida **no lleva IVA español**. Se repercutirá el IVA correspondiente al **Estado miembro donde se localice la operación**, salvo que se aplique la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 194 del Directiva 2006/112/CE, de acuerdo con la normativa nacional de dicho Estado miembro.

- b´´) donde no está establecido:

- La factura emitida **no lleva IVA español**. Se repercutirá el IVA correspondiente al Estado miembro **donde se ponga a disposición el medio de transporte** salvo que se aplique la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 194 de la Directiva 2006/112/CE, de acuerdo con la normativa nacional de dicho Estado miembro.

- **Por empresario en TAI a empresario situado fuera de la Unión Europea**

**a) Con utilización efectiva en TAI**

**La factura emitida **lleva IVA** salvo que se trata de servicios **exentos** del IVA**

-Los arrendamientos de medios de transporte cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera de la Unión Europea.

-Los arrendamientos de medios de transporte cuando estén directamente relacionadas con operaciones asimiladas a exportaciones de bienes fuera de la Unión Europea

Casilla 60 del modelo 303 o 72 del modelo 322:

**b) Sin utilización efectiva en TAI**

La factura emitida no lleva IVA español. Si el servicio se entiende localizado en un Estado miembro distinto de España se repercutirá el IVA correspondiente al Estado miembro donde se localice la operación, salvo que se aplique la inversión de sujeto pasivo.

## Servicios

## B2B

## B2C

**Arrend. c/p medios de transporte.**

**Donde se pongan efectivamente en posesión.**

**Donde se pongan efectivamente en posesión.**

**Arrend. l/p medios de transporte.**

**Sede del destinatario.**

**Sede del destinatario.**

**Arrend. l/p embarc. de recreo**

**Sede del destinatario.**

Donde se pongan efectivamente en posesión Siempre que el arrendador realmente preste el servicio desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en el territorio de la efectiva puesta en posesión

## II. Fiscalidad de los trabajadores en un contexto transfronterizo

### 1. El régimen de transfronterizos.

**Art. 15.4 CDI.** Las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido en un Estado contratante por un trabajador fronterizo, es decir, que tenga su **vivienda habitual** en el otro Estado contratante al que norma retorna cada día, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado.

### 2. Trabajo a bordo de buques

Las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado e internacional, o a bordo de una embarcación dedicada a la navegación interior, pueden someterse a imposición Estado contratante en que esté situada la **sede de dirección efectiva de la empresa**.

### 3. La tributación en el Estado de residencia.

**Art. 4 CDI:** la expresión «residente de un Estado contratante» significa **toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado** esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, **residencia**, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, **esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan procedentes de fuentes situadas en él.**

**Art. 15.1 CDI.** los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, **a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado por razón de un empleo ejercido en el otro Estado sólo puede someterse a imposición si:**

- NO permanece más de 183 días en el otro Estado
- Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
- Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tenga en el otro Estado.



#### 4. El régimen especial de impatriados.

El desplazamiento a España como consecuencia de un contrato de trabajo siempre que no se haya residido en España en los cinco años anteriores.

#### 5. El régimen de expatriados.

Exención de 60.100 euros si los rendimientos del trabajo son percibidos por **trabajos efectivamente realizados en el extranjero** si dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

#### 6. El régimen de dietas

| Conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera | España                                                               | Extranjero                                                           |
|------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
| Gastos de estancia si se pernocta                                            | Importe que se justifique o 15 euros diarios                         | Importe que se justifique o 25 euros diarios                         |
| Gastos de manutención                                                        | 26,67 euros diarios sin pernocta<br>53,34 euros diarios con pernocta | 48,08 euros diarios sin pernocta<br>91,35 euros diarios con pernocta |

## Personal de vuelo de las compañías aéreas

Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención:

Desplazamiento **dentro del territorio español: 36,06 euros diarios** como máximo.

Desplazamiento a **territorio extranjero: 66,11 euros diarios** como máximo.

Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

### Régimen de excesos para personal desplazado al extranjero.

Tendrá la consideración de dieta exceptuada de gravamen el **exceso que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían** por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España



Gracias por vuestra atención

Jaime

[janeiros@ontaxlegal.com](mailto:janeiros@ontaxlegal.com)