

Smart decisions. Lasting value.

ASPECTOS PRÁCTICOS LIGADOS A LA EXPATRIACIÓN

5 de Abril de 2022

Jesús Romero
Socio Área Fiscal Crowe

Marta Enrech
Abogada fiscal Crowe

Audit / Tax / Advisory / Legal

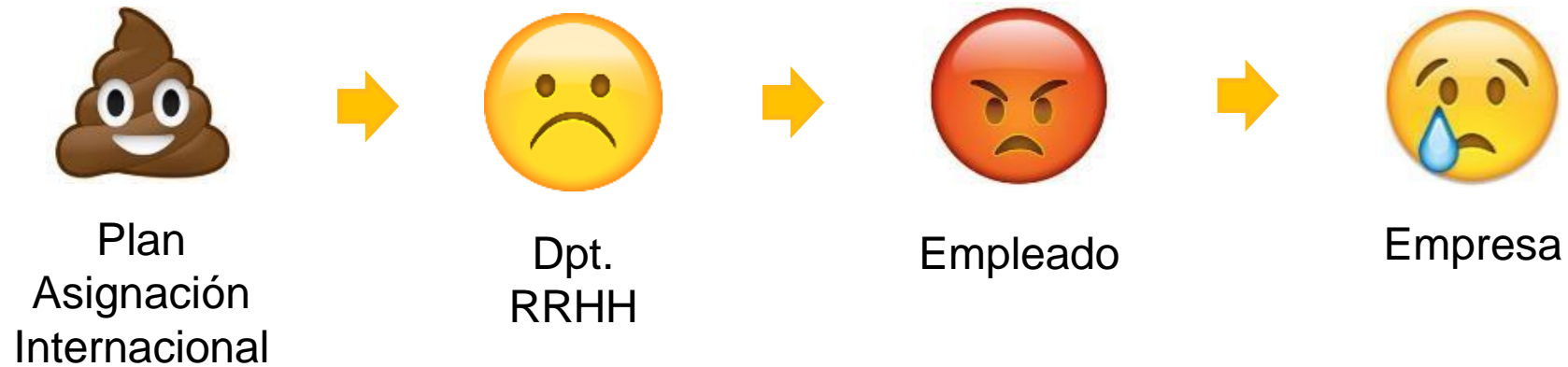


Crowe

www.crowe.es

PROTOCOLO Y BUENAS PRÁCTICAS EN LA MOVILIDAD INTERNACIONAL

Política de Asignación Internacional (PAI)



PROTOCOLO Y BUENAS PRÁCTICAS EN LA MOVILIDAD INTERNACIONAL



Política de Asignación Internacional (PAI)

Ecualización Fiscal

Retenciones 036

030 Régimen de Excesos
Residencia Fiscal

IRPF DGT 151

AEAT 149 *Brexit*

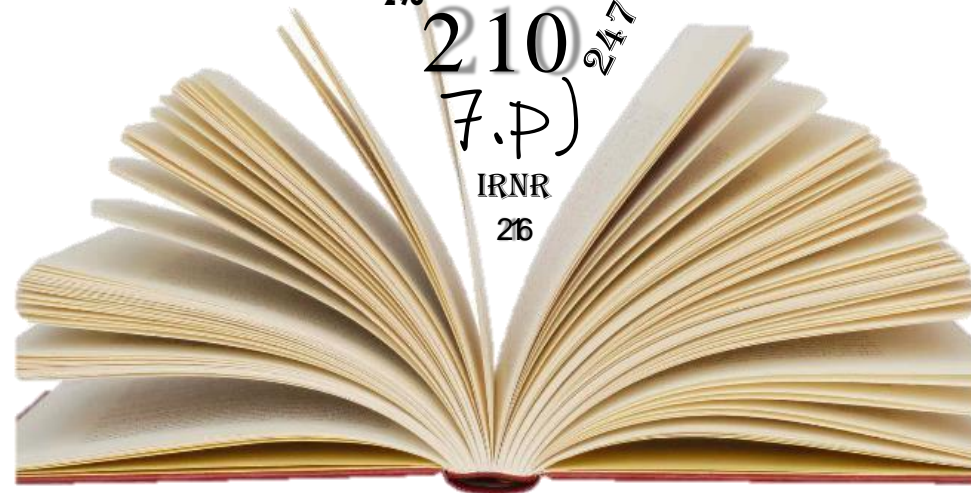
111 190
LEY BECKHAM

210 *247*

7.P)

IRNR

26



PROTOCOLO Y BUENAS PRÁCTICAS EN LA MOVILIDAD INTERNACIONAL

Actualización de la PAI. Global Disruptors



Implicaciones de la COVID-19 en materia fiscal:

- Problemática de residencia fiscal
- Teletrabajo
- Determinación del país de tributación del empleado
- Retenciones de la empresa
- Riesgo de establecimiento permanente de las empresas

PROTOCOLO Y BUENAS PRÁCTICAS EN LA MOVILIDAD INTERNACIONAL

Actualización de la PAI. Residencia fiscal

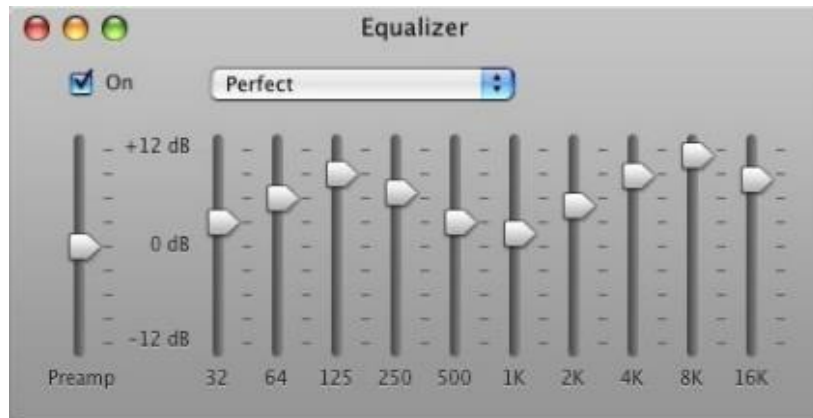


Evolución del concepto:

- Cómputo de ausencias esporádicas
- Evolución de los medios de prueba
- Curación para la “Certifiquitis”

PROTOCOLO Y BUENAS PRÁCTICAS EN LA MOVILIDAD INTERNACIONAL

Actualización de la PAI. Ecuación fiscal



Sentido actual:

- Conflicto en saldos a favor del empleador
- Elevados tipos de IRPF en España
- Imperfección del cálculo
- Complejidad en la gestión

PROTOCOLO Y BUENAS PRÁCTICAS EN LA MOVILIDAD INTERNACIONAL

Actualización de la PAI. Implantación 7.p) LIRPF



Aspectos conflictivos:

- Derecho del contribuyente
- Cómputo de los días en el extranjero
- Certificado emitido por la empresa
- Excesos de la AEAT en los medios de prueba y aspectos formales

RESIDENCIA FISCAL

Normativa doméstica

Art. 9 LIRPF. Residencia fiscal en España cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1) Criterio de permanencia

- Permanencia más de 183 días durante el año natural en territorio español

2) Criterio de intereses económicos

- Radicar en España el núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta

3) Presunción *iuris tantum*

- Cónyuge no separado legalmente e hijos menores que dependan de él residan habitualmente en España

RESIDENCIA FISCAL

Normativa doméstica

1) Criterio de permanencia:

- Computan ausencias esporádicas, salvo acreditación residencia fiscal en otro país
- STS 28/11/2017 *“el concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera de territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento intencional”*
- A falta de certificado de residencia fiscal, se admite prueba en contrario.
- DGT 31/03/2020 *“en el supuesto que el certificado de residencia fiscal en E.A.U. no se pudiera obtener, es el propio contribuyente quien tiene que, mediante la aportación de las pruebas que considere oportunos (nóminas, alta en el registro consultar, justificantes de colegios de los hijos, posibles pagos de alquileres, etc.) probar su residencia en E.A.U.”*

RESIDENCIA FISCAL

Normativa doméstica

2) Criterio de intereses económicos - Concepto jurídico indeterminado

- STS 15/12/2015 “*no hace elusión a vínculos personales afectivos; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo”*”
- DGT 27/04/1992 “*el núcleo de intereses económicos del contribuyente puede entenderse como aquel lugar donde dicho contribuyente obtenga la mayor parte de sus rentas”*”
- STSJ Andalucía 10/02/2017 “*ya reconoce la resolución impugnada la dispersión territorial de los intereses económicos del reclamante repartidos especialmente entre Reino Unido y España, pero que es en nuestro país donde cuenta con mayores intereses económicos”*”
- STS 04/07/2006 “*la mera titularidad de acciones no puede equipararse, como sugiere el recurrente, a las actividades empresariales y profesionales e intereses económicos”*”

RESIDENCIA FISCAL

Normativa convencional

Art. 4 MCOCDE. Criterios que permiten resolver la doble residencia:

1) Vivienda permanente a su disposición

- No ocasional para estancias cortas (vacaciones, viajes, etc.)
- Basta régimen de alquiler

2) Criterio de intereses vitales

- Relaciones familiares y sociales, ocupaciones, actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de actividades empresariales o profesionales, etc.

3) Viva habitualmente

- Criterio de permanencia, comparando las estancias en cada uno de los Estados en un periodo de tiempo suficientemente dilatado

4) Nacional

- Salvo que posea la nacionalidad en ambos Estados o en ninguno de ellos

5) Procedimiento amistoso

- Resolución de común acuerdo por parte de las autoridades competentes de los Estados contratantes

RETENCIONES IRNR/IRPF

Normativa convencional

Art. 15 MCOCDE. Rentas del trabajo dependiente:

1) Tributación Exclusiva en Residencia, o

2) Tributación Compartida (Estado de prestación del trabajo o Fuente), o

3) Tributación Exclusiva en Residencia, si:

- Permanece menos de 183 días en destino
- Soporta el gasto quien ordena el traslado
- El Gasto no lo soporta un EP en destino

EXENCIONES FISCALES LEY IRPF

Exención por trabajos desarrollados en el extranjero

Art. 7p) LIRPF. Exentos rendimientos de trabajo percibidos por trabajos desarrollados efectivamente en el extranjero, con un límite de 60.100€ brutos anuales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1) Desplazamiento efectivo al extranjero

- No trabajo en remoto (teletrabajo)
- Contrato con empresa independiente o prestación de servicios transnacional

2) Trabajo realizado para una empresa (entidad o EP) radicado en el extranjero

- No aplica a trabajos realizados en el extranjero a favor de una empresa española
- En caso de vinculación, que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad al destinatario

3) Impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF

- CDI suscrito con España
- A falta de CDI, probarse existencia de un impuesto análogo
- No se exige tributación efectiva en el extranjero

EXENCIONES FISCALES LEY IRPF

Exención por trabajos desarrollados en el extranjero

Cómputo del importe de la exención

- Art. 6.2 RIRPF. Deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero
 - ✓ Retribuciones específicas (DGT 13/07/2017):
 - Percibidas como consecuencia inequívoca del desplazamiento
 - Exentas en su totalidad
 - ✓ Retribuciones no específicas (DGT 28/01/2021):
 - Exentas atendiendo a un criterio de reparto proporcional

EXENCIONES FISCALES LEY IRPF

Exención por trabajos desarrollados en el extranjero

Días a tener en cuenta para el cálculo de la exención

- STS 25/02/2021 “*Deben entenderse comprendidos los rendimientos de trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España”*”
- DGT 02/06/2021 “*Se incluyen los días no laborales. Por el contrario, no se computarán los días festivos o fines de semana que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos”*”

Justificación documental → carta de desplazamiento/contrato de trabajo; justificación funciones realizadas en el extranjero; justificación presencia en el extranjero del trabajador (tarjetas embarque, contrato alquiler, suministros, etc.)

EXENCIONES FISCALES LEY IRPF

Exención por trabajos desarrollados en el extranjero

Exención del art. 7p) LIRPF para los administradores

- STS 22/03/2021 *“No se puede aplicar la exención del 7p) a los rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en los consejos de administración de una filial en el extranjero, dado que esas funciones carecen de la consideración de trabajos efectivos y, consecuentemente, no dan derecho a la exención contemplada en dicho precepto”*
- STSJ Cataluña 04/11/2021 *“Dicho precepto no prohíbe que los trabajos realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación. [...] Se tratará, por tanto, de analizar las funciones desarrolladas para la destinataria y si, cumpliendo los restantes requisitos establecidos por el precepto, supone una utilidad, conveniencia y provecho para la destinataria”*

EXENCIONES FISCALES LEY IRPF

Exención por régimen de excesos

Art. 9.A.3.b) 4º RIRPF - Incompatible con la exención del art. 7p) LIRPF

- Se aplica al exceso sobre lo que normalmente cobraría el trabajador en caso de no haber sido desplazado fuera de España (prima de expatriación, etc.)
- No tiene un límite cuantitativo
- Permanencia en el extranjero durante un período mínimo de 9 meses
- Debe mantenerse la consideración de residente fiscal en España

Por otro lado, también tener en cuenta la existencia de las **dietas exentas por gastos de locomoción, manutención y estancia*

POLÍTICAS DE ECUALIZACIÓN FISCAL

Aspectos generales

Tratan de **proteger a los trabajadores** del efecto impositivo derivado de la expatriación. Las compañías pueden seguir las siguientes políticas:

1) Ecuación fiscal

- Pretende garantizar a los empleados que percibirán la misma retribución neta que percibían con carácter previo a la expatriación

2) Protección fiscal

- Pretende garantizar a los empleados que no tendrán un coste fiscal superior al que tendrían de haber permanecido en España

3) Política en brutos

- El trabajador es responsable de la tributación que le corresponde tanto en el país de origen (España) como en el país de destino

POLÍTICAS DE ECUALIZACIÓN FISCAL

1) Ecuación fiscal

Objetivo → **efecto neutro de la expatriación**, en la medida de lo posible, tanto para el trabajador como para la empresa

Tipos de ecuaciones fiscales → con o sin cálculo de impuesto hipotético (IH)

1.1) Con cálculo de IH:

- ✓ Trabajador recibe su salario en netos
- ✓ Empresa cumple con las obligaciones tributarias del trabajador en el país de destino.
Para ello se calcula un IH.
- ✓ Ingresos netos = Ingresos brutos - IH

POLÍTICAS DE ECUALIZACIÓN FISCAL

1) Ecuación fiscal

* Concepto de IH:

- Estimación impuestos satisfechos en origen en caso de no haberse dado la expatriación
- El IH se calcula al inicio de la asignación. Revisión anual
- El IH se deduce mensualmente de la nómina. Utilizados por la empresa para satisfacer impuestos en destino
- Para calcular el IH, por regla general se tiene en cuenta:
 - Salario de origen teórico
 - Prestaciones en especie normalmente percibidas en origen (bono, etc.)
 - No incluir beneficios específicos de la expatriación (alojamiento, coste de vida, etc.)

POLÍTICAS DE ECUALIZACIÓN FISCAL

1) Ecualización fiscal

1.2) Con o sin cálculo de IH:

- ✓ Satisfechos impuestos origen y destino, se calcula el impuesto teórico que hubiera satisfecho el trabajador en origen en caso de no haberse producido la expatriación
- ✓ Se corrigen las diferencias fiscales derivadas de la expatriación:
 - Si impuestos reales son superiores a impuestos teóricos → empresa reembolsa la diferencia al trabajador
 - Si impuestos reales son inferiores a impuestos teóricos → trabajador reembolsa la diferencia a la empresa

POLÍTICAS DE ECUALIZACIÓN FISCAL

2) Protección fiscal

Objetivo → garantizar que la **expatriación no** produzca ningún **perjuicio fiscal** para el **trabajador**

- Satisfechos impuestos origen y destino, se calcula el impuesto teórico que hubiera satisfecho el trabajador en origen en caso de no haberse producido la expatriación
- Se corrige el perjuicio que haya soportado el trabajador:
 - Si impuestos reales son superiores a impuestos teóricos → empresa reembolsa la diferencia al trabajador
 - Si impuestos reales son inferiores a impuestos teóricos → ganancia para el trabajador

Tanto en la ecualización como en la protección fiscal, importante definición de una **política de ecualización por parte de la empresa*

OBLIGACIONES PARA LA EMPRESA

Desplazamientos que motivan la consideración de no residente fiscal en España del trabajador

- Presentación del modelo 247, con carácter voluntario
- Empresa podrá practicar retenciones de acuerdo con la normativa de no residentes:
 - ✓ Retención del 24% (o 19%) sobre los trabajos realizados en España
 - ✓ No retención sobre los trabajos realizados en el extranjero
- Retenciones serán incluidas en los modelos 216 y 290
- De no presentarse el modelo 247, empresa no practicar retenciones como no residente hasta que el trabajador no pase más de 183 días en el extranjero

OBLIGACIONES PARA LA EMPRESA

Desplazamientos que motivan la consideración de no residente fiscal en España del trabajador

- Comunicación del desplazamiento al extranjero:
 - Presentación del modelo 247, en el que se hará constar:
 - Identificación del trabajador y del pagador
 - Fecha de salida de territorio español
 - Fecha de comienzo de la prestación de trabajo en el extranjero
 - Prueba de intención de permanencia en el otro país durante periodo superior a 183 días
 - Debe presentarse desde los 30 días anteriores a la fecha de salida de España
 - Expedición AEAT en 10 días hábiles de certificado para poder retener como no residente

TRABAJO INTERNACIONAL EN REMOTO

Teletrabajo
España
manteniendo
contrato laboral
con empresa
española

No exención 7p) Ley IRPF

No modelo 247 – retenciones modelos 111 y 190

Teletrabajo
España con
contrato laboral
con empresa
extranjera

No exención 7p) Ley IRPF

Riesgo establecimiento permanente (EP) en España (DGT 18/01/2022): lugar fijo de negocios home office; agente dependiente en según las funciones realizadas

En caso de EP, retenciones en España

CASO PRÁCTICO

Descripción hechos

- GLOBAL IHR EXPAT asigna al Sr. JUAN CAMBADOS a trabajar a la empresa alemana del grupo por un periodo aproximado de 3 años
- El inicio de la asignación tuvo lugar el 01/09/2021. No obstante, no se desplazó a Alemania hasta el 01/11/2021. Teletrabajó para la empresa alemana durante 2 meses
- El Sr. CAMBADOS es beneficiario de una política de ecualización fiscal, con práctica de impuestos hipotéticos
- Remuneraciones del Sr. CAMBADOS durante la expatriación:
 - Salario base: 70.000€ (en 2021, recibe 10.000€ entre noviembre y diciembre de 2021)
 - Complemento por alojamiento noviembre y diciembre: 2.500€

CASO PRÁCTICO

Aspectos a considerar en la expatriación del Sr. CAMBADOS

1) Determinación de la residencia fiscal del Sr. CAMBADOS

- ✓ Art. 9 LIRPF – ver criterios para determinar la residencia fiscal del empleado
- ✓ Para 2021 el Sr. CAMBADOS es residente fiscal en España – más de 183 días en España y durante la mayor parte del año intereses económicos en España

2) Exenciones fiscales que podrían aplicarse

- ✓ Exención por trabajos realizados en el extranjero (art. 7p) LIRPF) o régimen de excesos (art. 9.A.3.b) 4º RIRPF) – ver qué exención es más beneficiosa

CASO PRÁCTICO

Aspectos a considerar en la expatriación del Sr. CAMBADOS

✓ Art. 7p) LIRPF:

- En 2021, ha trabajado 61 días en el extranjero (noviembre y diciembre)
- Retribuciones específicas: 2.500€
- Retribuciones no específicas: 70.000€ (60.000€ España y 10.000€ Alemania)
- Exención 7p) retribuciones específicas = 2.500€
- Exención 7p) retribuciones no específicas $\rightarrow 70.000 * 61 / 365 = 11.698,63€$
- Total exención 7p) = 14.198,63€ (2.500 + 11.698,63); todo exento, por ser inferior a 60.100€

✓ Art. 9.A.3.b) 4º RIRPF:

- Exceso sobre lo que normalmente cobraría en caso de no haber sido desplazado $\rightarrow 2.500€$

En virtud de los cálculos, vemos que es más beneficiosa en el presente caso la aplicación de la exención del art. 7p) LIRPF. El rendimiento sujeto a gravamen en España después de aplicar la exención sería 56.051,37€

CASO PRÁCTICO

Aspectos a considerar en la expatriación del Sr. CAMBADOS

3) Ecuación fiscal

✓ Cálculo IH:

- Salario que el trabajador hubiera percibido de no haberse desplazado → 70.000€ (2.500€ retribuciones específicas)
- Cálculo de la retención hipotética teniendo en cuenta los 70.000€ → 27,21%

✓ Cálculo importe a compensar entre empresa y trabajador

- Una vez satisfechos impuestos en origen y en destino, calculamos el IRPF en España que el Sr. CAMBADOS hubiera satisfecho en caso de no haber sido desplazado en Alemania → 5.735,81€ (no consideramos retribuciones específicas ni exención art. 7p) LIRPF)
- Comparamos el resultado con el resultado del IRPF efectivamente satisfecho por el Sr. CAMBADOS en 2021 → -163,64€
- Por tanto, el Sr. CAMBADOS tendrá que reembolsar a la empresa un importe de 5.899,45€

CASO PRÁCTICO

Aspectos a considerar en la expatriación del Sr. CAMBADOS

4) Retenciones a efectuar por GLOBAL IHR EXPAT

- ✓ Presentación modelo 247 (carácter voluntario)
- ✓ A partir del momento en que se reciba la resolución de la AEAT del modelo 247, GLOBAL IHR EXPAT podrá practicar retenciones al Sr. CAMBADOS como no residente fiscal en España:
 - Modelo 216 y 290
 - Retenciones al 19% por los días trabajados en España
 - No retención por los días no trabajados en España

PREGUNTAS FRECUENTES

- **Modelos y documentación a utilizar en las expatriaciones:**
 - ✓ Modelo 030
 - ✓ Modelo 247
 - ✓ Retenciones modelo 216 y 290
 - ✓ Certificado de residencia fiscal
 - ✓ Justificación documental residencia expatriado
- **Política de ecualización fiscal más utilizada:**
 - ✓ Ecualización fiscal, con aplicación de IH (más beneficiosa tanto para la empresa como para el trabajador)

Contacto



Crowe Legal y Tributario
Avda. Diagonal, 429, 5ª planta
Tel. +34 932 448 900
barcelona@crowe.es



jesus.romero@crowe.es
marta.enrech@crowe.es

[Barcelona](#) · [Madrid](#) · [Valencia](#) · [A Coruña](#) · [Vigo](#) · [San Sebastián](#) · [Lleida](#)

Crowe Spain is a member of Crowe Global, a Swiss verein. Each member firm of Crowe Global is a separate and independent legal entity. Crowe Spain and its affiliates are not responsible or liable for any acts or omissions of Crowe Global or any other member of Crowe Global.