



GARRIGUES

ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS

Implicaciones fiscales
de la expatriación en China

Albert Collado
albert.collado@garrigues.com

Shanghai, enero 2006

- 1. Cuestiones generales de la expatriación**
- 2. La incidencia del desplazamiento internacional en la fiscalidad personal**
- 3. La fiscalidad personal en España y China**
- 4. Oportunidades de planificación**

1. Cuestiones generales de la expatriación

a) Factores clave de la expatriación desde un punto de vista estratégico:

Desde el punto de vista de la Empresa

- ✧ Garantizar el control estratégico de filiales.
- ✧ Suplir la falta de directivos locales.
- ✧ Transferencia de la cultura de empresa del Grupo.
- ✧ Formación de directivos y profesionales en general.
- ✧ Selección del perfil adecuado.
- ✧ Diseño y gestión de la carrera de los expatriados.
- ✧ Controlar el coste de la expatriación.
- ✧ Integración de los expatriados en el país de destino.
- ✧ Retorno del expatriado y reinicio de su carrera profesional.

Desde el punto de vista del Empleado

- ✧ Desarrollo internacional de su carrera profesional.
- ✧ Mejores compensaciones económicas.
- ✧ Mayor estatus profesional y social.
- ✧ Posibilidad de conocer otros idiomas y culturas.
- ✧ Problemas de integración social y de la empresa.
- ✧ Problemas familiares.
- ✧ Trabajo del cónyuge.
- ✧ Problemas culturales.
- ✧ Retorno y seguimiento de su carrera profesional.

1. Cuestiones generales de la expatriación

b) El Manual de Expatriación:

- ❑ El objetivo del manual de expatriación consiste en establecer los derechos y obligaciones, tanto de la compañía como del empleado, que deben regir durante la expatriación.
- ❑ En definitiva, se fijan las condiciones legales y fiscales aplicables al personal de la Compañía, que regularán la transferencia internacional de un trabajador del Grupo a un país extranjero, durante un periodo de tiempo normalmente superior a seis meses.
- ❑ Asimismo, se fijan los criterios generales de actuación respecto a los profesionales con responsabilidades internacionales y que no implican, normalmente, su desplazamiento definitivo al extranjero.
- ❑ El Manual permite, asimismo, fijar las directrices generales para casos de expatriación, eliminando negociaciones individuales (caso por caso), que, por lo general, resultarían mucho más costosas.

1. Cuestiones generales de la expatriación

c) Aspectos prácticos:

- Trámites formales relacionados con la entrada del trabajador en China y su salida de España.
- Formalización de los términos del desplazamiento de forma separada: preparación de nuevo contrato o acuerdo o de anexo al vigente.
- Inexistencia de Convenio en materia de Seguridad Social entre España y China.

1. Cuestiones generales de la expatriación

d) Coste del programa de expatriación:

- Consideración del nivel de vida en China.
- Asignación de recursos adecuada dentro del Grupo para la gestión del programa de expatriación.
- Planificar adecuadamente el paquete retributivo del expatriado con el fin de aprovechar las oportunidades de planificación existentes y reducir la factura fiscal conjunta para empleado-empresa ⇒ **La importancia de la fiscalidad.**

2. La incidencia del desplazamiento internacional en la fiscalidad personal



2.1 La relevancia de la determinación de la residencia fiscal

2.2 Criterios de determinación de la residencia fiscal en España

2.3 Criterios de sujeción a tributación en China

2.4 La importancia del Convenio para evitar la Doble Imposición

2.5 Posibles escenarios

2.1 La relevancia de la determinación de la residencia fiscal

- ✧ Con carácter general, una persona no puede pagar impuestos como residente en dos países distintos.
- ✧ Por tanto, el expatriado será residente en España o China y tributará como un no residente en el otro país exclusivamente por las rentas que obtenga en el mismo derivadas de funciones realizadas en su territorio.
- ✧ En el caso de que un expatriado fuera considerado residente de ambos países, se acude a los criterios del Convenio de Doble Imposición (ver apartado 2.4)
- ✧ La normativa interna española y china, así como el Convenio de Doble Imposición, prevén la posibilidad de deducir en el país de residencia los impuestos pagados en el otro Estado con ciertos límites.
- ✧ Existencia de posibilidades de planificación en el momento de la “salida” o el “retorno”.

2.1 La relevancia de la determinación de la residencia fiscal

A modo de ejemplo, como comparativa general, a continuación se muestra el cálculo de la cuota a ingresar en España y en China por una persona soltera sin hijos que obtiene una retribución de 50.000 o 100.000 euros anuales. Como se podrá apreciar, la tributación china es, en general, más favorable que la española (sin considerar la exención por trabajos realizados en el extranjero –ver apartado 3.2.2.-).

Retribución tributable:	50.000 €	100.000€
Seguridad Social:	(2.208,0)	(2.208,0)
Base Imponible (previa):	47.792,0	97.792,0
Reducciones:	(5.800)	(5.800)
Base Liquidable:	41.992,0	91.992
Cuota a ingresar:	12.172,4	34.286,3
Tipo efectivo de gravamen:	24,34%	34,28%

Retribución mensual:	40.631,9 CNY *	81.263,8 CNY
Base Imponible	40.631,9	81.263,8
Reducciones:	(4.800)	(4.800)
Base Liquidable:	35.831,9	76.463,8
Cuota a ingresar (a):	7.582,97	20.387,3
Cuota anual (a x 12 meses)	90.995,70	244.647,9
Cuota anual en euros (b)	9.342,47 €	25.117,8 €
Tipo efectivo de gravamen **	18,68%	25,11%

* Tipo de cambio: 1€ = 9,74 CNY

** b/50.000 ó 100.000 euros

2.2 Criterios de determinación de la residencia fiscal en España

- ✧ De acuerdo con la normativa interna española, una persona física es considerada residente fiscal en España 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 el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- ✧ Sujeción al I.R.P.F. / I. Patrimonio: por rentas y patrimonio mundial.
- ✧ Presunción “*iuris tantum*”: será residente cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad residan habitualmente en España.
- ✧ Las ausencias esporádicas se computan para el cálculo de los 183 días de permanencia salvo que el individuo demuestre su residencia fiscal en otro país.

2.3 Criterios de sujeción a tributación en China

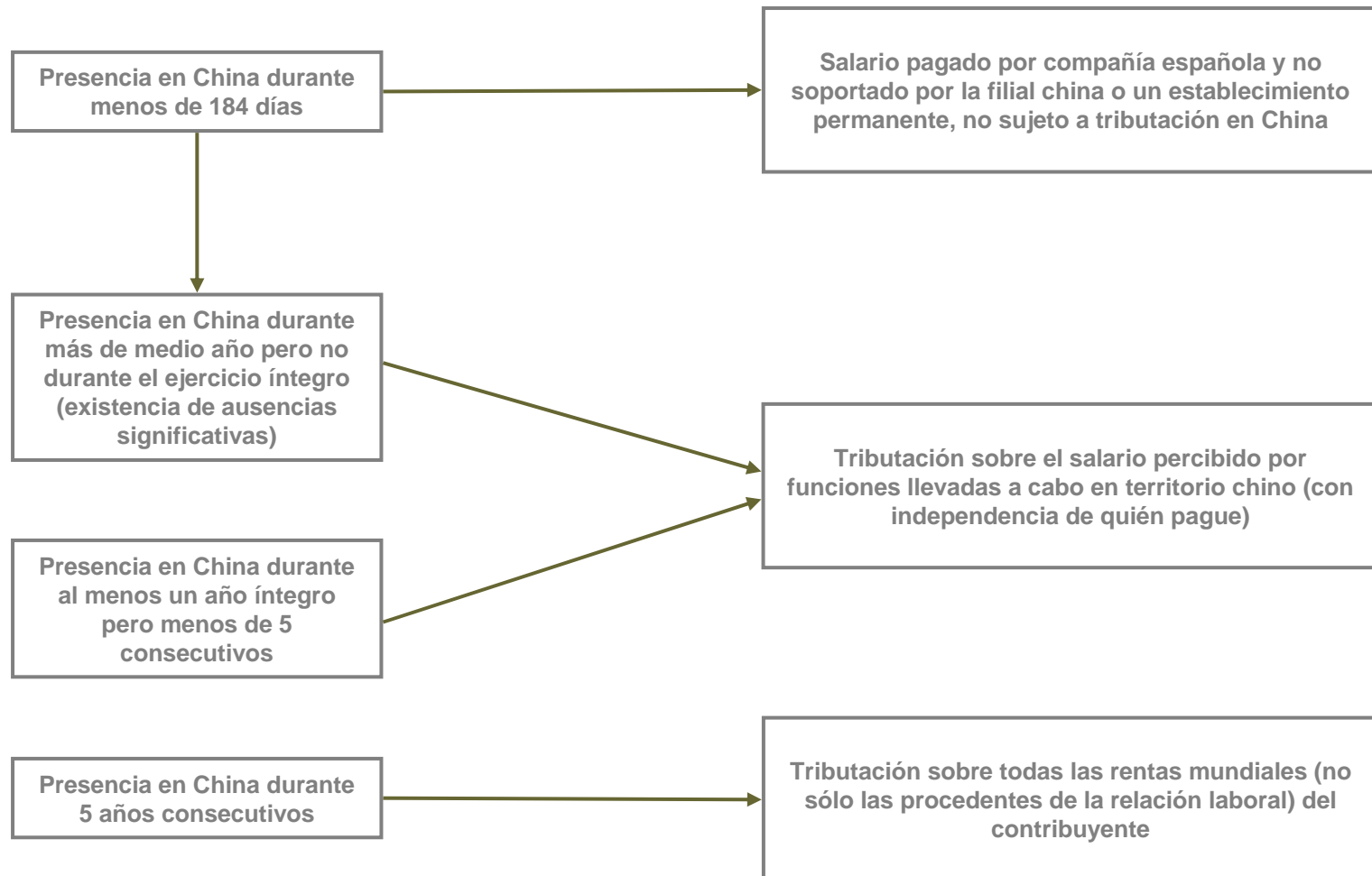
- ✧ La residencia en China puede determinarse en base a las siguientes dos circunstancias:
 - Domicilio: Cuando los lazos profesionales y familiares determinen una vocación de permanencia indefinida en el país. En la práctica, sólo suele ser el caso de personas con la nacionalidad china.
 - Permanencia Física: Cuando se permanezca en China durante el **ejercicio fiscal** (365 días, desde 1 de enero a 31 de diciembre) **íntegro**. A estos efectos, no existirá un año completo de permanencia cuando el contribuyente se ausente por un período continuado de **30 días** o más o el conjunto de las ausencias en territorio chino durante todo el ejercicio sumen al menos **90 días**. A estos efectos, según el criterio de las autoridades chinas, deberán tenerse en cuenta como días “enteros” de presencia en el país los de “salida” y “llegada” con respecto a cada ausencia.
- ✧ La residencia en China podrá adoptar dos modalidades, en función de la duración de la permanencia física en el país, con diferentes consecuencias:
 - Residencia permanente: Se producirá cuando el contribuyente permanezca durante **5 ejercicios íntegros** en el país de forma consecutiva. A estos efectos, no se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas del país en cualquiera de los años siempre que no superen los umbrales mencionados anteriormente. En este caso, el contribuyente estará sujeto a tributación en China sobre sus **rentas mundiales**, con independencia de que su fuente de producción pueda ubicarse dentro o fuera del país.
 - Residencia no permanente: Se daría en el caso de que el expatriado no permanezca durante un período de cinco ejercicios íntegros de forma consecutiva en China. En este caso, sólo estará sujeto a tributación sobre las siguientes rentas:
 - El importe del salario correspondiente a funciones desarrolladas en territorio chino (tanto si la remuneración la paga una compañía china como una sociedad extranjera). En general, se entenderá que las funciones desarrolladas en territorio chino se corresponden con la proporción de días de presencia física durante el año en China por parte del empleado.
 - El importe de las rentas que no se hayan generado en China pero que sean soportadas por una entidad china, que sea quien efectúe su pago.

2.3 Criterios de sujeción a tributación en China

- ✧ En el caso de los no residentes, se podrán producir los siguientes escenarios:
 - Presencia física en China en el cómputo global del año de menos de 90 días: En este caso, el contribuyente sólo quedará sujeto a tributación por las funciones realizadas en China en la medida que la remuneración correspondiente a las mismas sea abonada o soportada por una entidad o establecimiento chino.
 - *Aspectos a considerar:*
 - ✖ De acuerdo con el Convenio de Doble Imposición firmado por España y China (en adelante, CDI), el anterior período se extiende a **183 días**.
 - ✖ En el caso de ciertos expatriados, las autoridades chinas vienen entendiendo que esta regla no es de aplicación: **directores de oficinas de representación y altos ejecutivos de filiales o joint-ventures**, básicamente.
 - Presencia física en China en el cómputo global del año de más de 90 días (183, en base al CDI): El contribuyente queda sujeto a tributación por las funciones realizadas en China, independientemente de que el pagador de la remuneración sea una empresa española o china.

2.3 Criterios de sujeción a tributación en China

A continuación, presentamos un cuadro-resumen de los posibles escenarios en los que se puede encontrar un expatriado español:



2.4 La importancia del Convenio para evitar la Doble Imposición

✧ El CDI dispone medidas para evitar la doble imposición de las rentas de un mismo contribuyente en China y España.

1) Conflicto de residencia:

➤ Previsión de criterios para atribuir la residencia a sólo de uno de los estados en caso de que un contribuyente pueda considerarse residente fiscal de ambos en virtud de su normativa interna. Los criterios, en orden de importancia, son los siguientes:

- ✧ Existencia de vivienda permanente disponible.
- ✧ Centro de intereses vitales.
- ✧ Domicilio habitual.
- ✧ Nacionalidad.
- ✧ Mutuo acuerdo.

➤ Teniendo en cuenta la menor tributación derivada de la aplicación de la escala progresiva china y las posibilidades de planificación que ofrece la normativa de este país (en el caso de permanencia en el mismo durante menos de cinco ejercicios íntegros consecutivos), la determinación de la residencia puede ser una cuestión relevante.

2) Regla de los “183 días”:

➤ El salario percibido por un persona residente fiscal en España en China por sus actividades laborales no quedará sujeto a tributación, con carácter general, en este país, como veíamos anteriormente, en el caso de que no permanezca más de 183 días en su territorio. Con carácter adicional, se requiere:

- ✧ Que el pagador del salario correspondiente a las funciones desarrolladas en China sea una compañía española.
- ✧ Que el coste del salario no sea soportado por un establecimiento permanente que la compañía española tenga en China.

3) Deducción de los impuestos pagados en el otro país con el límite del impuesto pagado sobre las mismas rentas en el estado de residencia.

2.5 Posibles escenarios

A efectos prácticos, los casos que normalmente se encontrarán en la práctica son los siguientes:

- ✓ Directivo o empleado con una dedicación para la filial que tan sólo requiere ciertos viajes periódicos a territorio chino, sin llegar a sumar una presencia superior en el mismo a 183 días.
- ✓ Directivo o empleado asignado a la filial durante un horizonte temporal de corta duración pero que requerirá su presencia física en territorio chino (normalmente en entorno de “start-up” de la filial) por más de 183 días
- ✓ Directivo o empleado asignado a la filial por un número indeterminado de años o con un horizonte de permanencia de medio-largo plazo.

3. La fiscalidad personal en España y China

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.1.1. Principios generales

- ✧ Por norma general, la tributación, tanto para residentes como para no residentes, incluye únicamente las rentas generadas en China, que se corresponden con el valor de las funciones desarrolladas físicamente en su territorio.
- ✧ Como excepción a lo anterior, podrán encontrarse los siguientes casos:
 - Permanencia durante menos de 183 días (si la remuneración es pagada por una empresa española y no es soportada por una compañía china o un establecimiento permanente de la sociedad española situado en China)
 - Permanencia durante 5 años completos seguidos.
 - Ejecutivos de alto rango de filiales de capital extranjero o directores de oficinas de representación.

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.1.2. Mecánica de liquidación

- ✧ Única reducción general aplicable (no se tienen en cuenta las circunstancias personales ni familiares): 4.800 CNY.
- ✧ Mecánica de liquidación: En base a la aplicación de escala progresiva de forma mensual (ver página siguiente)
- ✧ Formalidades: Presentación de declaración durante los primeros 7 días del mes siguiente normalmente por parte de agente retenedor (la compañía china filial).
- ✧ Tributación del resto de rentas se realiza de forma separada. Los tipos de tributación aplicables sobre algunas de ellas son los siguientes (sin incidencia para personas que no permanezcan 5 años consecutivos salvo que se trate de rentas generadas en China):
 - Intereses, dividendos: 20%.
 - Cánones: 20% con una deducción normalmente igual al 20% del importe bruto de la renta.
 - Rentas de actividades profesionales: escala progresiva del 20% al 40% en función del importe del pago, con una deducción normalmente igual al 20% del importe bruto de la renta.
 - Plusvalías: 20%.
 - Alquileres: escala progresiva del 5% al 35% en función del importe del alquiler.

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.1.2. Mecánica de liquidación

- ✧ Escala aplicable sobre los rendimientos del trabajo (tanto para residentes como para no residentes):

Base imponible mensual (tras deducción genérica) (CNY)	Tipo (%)	Factor de ajuste (CNY)
Hasta 500	5	0
501 – 2.000	10	25
2.001 – 5.000	15	125
5.001 – 20.000	20	375
20.001 – 40.000	25	1.375
40.001 – 60.000	30	3.375
60.001 – 80.000	35	6.375
80.001 – 100.000	40	10.375
Sobre 100.000	45	15.375

La cuota a pagar se determina sobre la base de la siguiente fórmula:

(Base imponible x tipo marginal del tramo aplicable) – Factor de ajuste

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.1.2. Mecánica de liquidación

- ✧ En el caso de trabajadores que compartan responsabilidades en el mismo mes dentro y fuera de China, la determinación de la cuota a pagar se hará, normalmente, teniendo en cuenta la totalidad del salario del empleado (tanto el percibido por sus funciones dentro como fuera del país) y los días pasados dentro y fuera de China:

Cuota a pagar = Cuota mensual aplicable sobre todo el salario x (días en China / días totales del mes) ⁽¹⁾

En estos casos, el tipo efectivo puede ser significativamente superior:

Hipótesis:

Salario mensual percibido por funciones en China (€)	5.000
Salario mensual percibido por funciones fuera de China (€)	5.000
% de tiempo pasado en China	50%

a. Salario mensual (CNY) *	97.400
b. Reducción	(4.800)
c. Base imponible mensual	92.600
d. Cuota teórica a pagar	26.665
e. % de tiempo pasado en China	50%
f. Cuota efectiva a pagar en China (d x e)	13.333
g. Cuota efectiva a pagar en China en euros	1.369
h. Tipo efectivo (g/5.000)	27,38%

* Tipo de cambio - 9,74 CNY/€.

(1) En el caso de altos ejecutivos o en función de la permanencia en China, se tendrá en cuenta también si el salario por las funciones llevadas a cabo en China se paga desde este país o desde el extranjero.

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.1.3. Retribuciones exentas

- ✧ Ciertas retribuciones en especie quedan exentas del pago de impuestos:
 - Costes de hospedaje
 - Comidas.
 - Gastos de lavandería.
 - Costes de mudanza / traslado ligados a la llegada y la salida de China.
 - Gastos razonables de transporte por motivos de negocio dentro o fuera de China (alquiler de un coche o puesta a disposición de vehículo con chofer, billetes de avión, etc.)
 - Dos viajes de avión a España para visitar a la familia durante el año.
 - Gastos razonables de educación y enseñanza del idioma a los hijos.
- ✧ Se exige como requisito que sea la empresa quien contrate los mencionados servicios directamente o, alternativamente, que reembolse su importe específico al empleado sobre la base del recibo o justificante presentado por éste.

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.1.4. Retribuciones irregulares

✧ **Bonus** - Los bonus o primas recibidos durante el período de asignación en China tributarán de la siguiente forma:

- Únicamente estará sujeta a tributación la parte de los mismos que esté relacionada con el desempeño de funciones dentro de China (existencia de oportunidades de planificación en el caso de que el empleado continúe desarrollando funciones también en España o durante el año de “llegada” o “salida”).
- La parte del bonus sujeta a tributación se liquida de forma separada al resto del salario y aplicando sobre su importe íntegro el tipo marginal máximo que resulte de aplicar la escala de tipos progresiva al importe del bonus fraccionado en 12 partes.

Ejemplo - Persona con salario de 100.000 euros anual y un bonus también anual de 20.000 euros:

A.Tributación del salario	
a.Salario mensual (CNY) *	81.263
b.Reducción	(4.800)
c.Base imponible mensual	76.463
d.Cuota a pagar	20.387
e.Cuota anual (d x 12)	244.644
f.Cuota anual en euros	25.118
B.Tributación del bonus	
g.Importe del bonus (CNY) *	194.800
h.1/12 bonus (g/12)	16.233
i.Tipo marginal aplicable	20%
j.Cuota a pagar (g x i)	38.960
k.Cuota a pagar en euros	4.000
C.Tributación total (A+B)	
Tipo efectivo (C/120.000)	24,27%

* Tipo de cambio - 9,74 CNY/€

3.1 Aspectos básicos de tributación en China para los impatriados

3.1.4. Retribuciones irregulares

- ✧ **Stock-options** - Las opciones sobre acciones concedidas por el Grupo a un expatriado siguen reglas de tributación similares a las de los bonus:
 - Sólo tributan en la medida que su concesión o la consolidación del derecho a su ejercicio esté relacionada con la presencia del empleado en China.
 - El devengo de la remuneración se produce en el momento del ejercicio de la opción.
 - Tributan de forma separada al salario ordinario del empleado (aunque en este caso no existe un mecanismo de reducción del tipo aplicable como en el caso de los bonus).

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.2.1. Aspectos generales

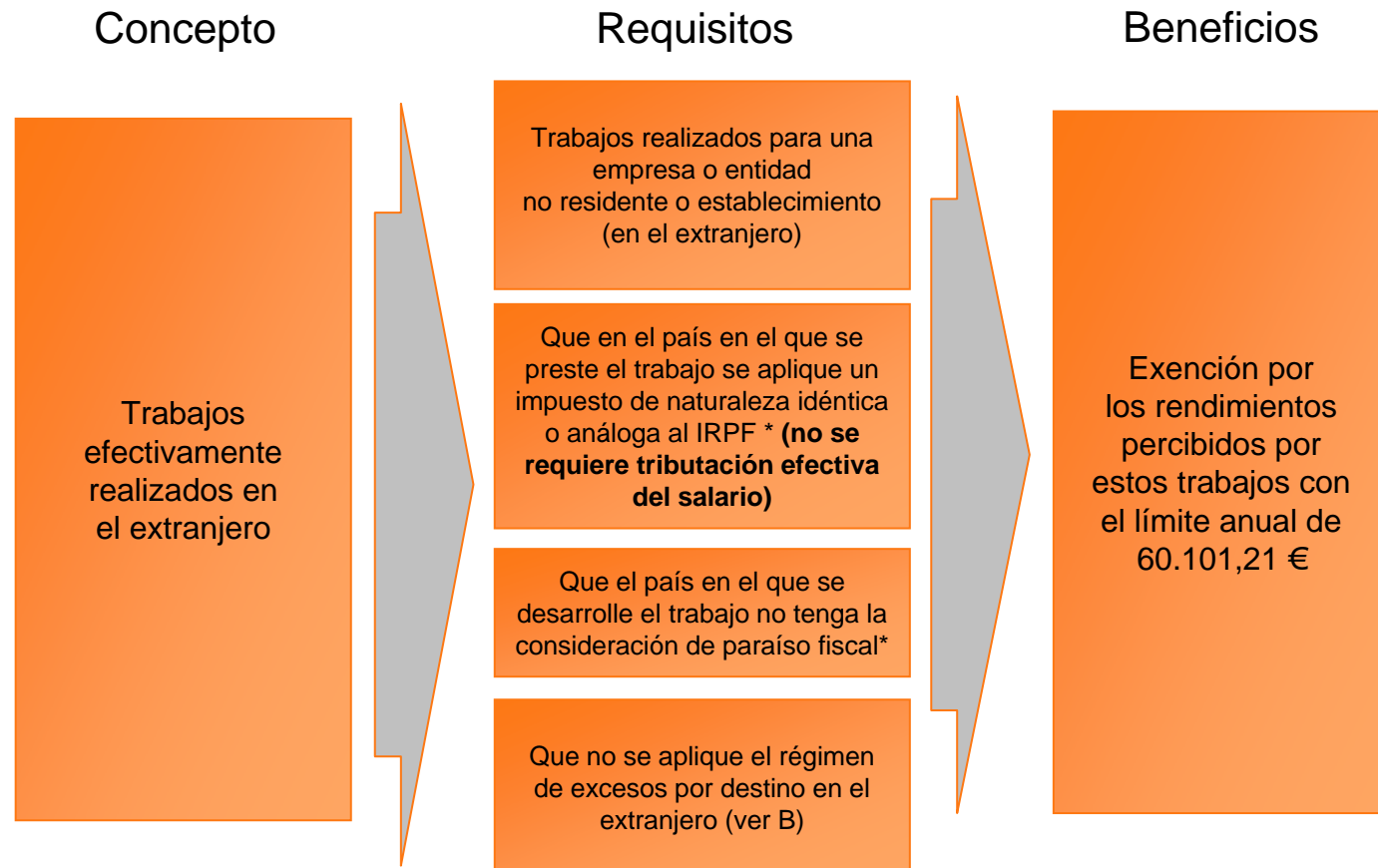
- ✧ En España, los aspectos relevantes de la expatriación, pueden resumirse de la siguiente forma:
 - En la medida que el expatriado conserve la residencia fiscal en territorio español, la normativa del I.R.P.F. dispone ciertos incentivos en relación con trabajadores que prestan sus servicios en el extranjero:
 - Exención por trabajos realizados en el extranjero.
 - Excesos por destino en el extranjero.
 - En la medida que el expatriado pase a ser residente en China, deberá tenerse en cuenta lo siguiente:
 - Tributación del 25% de los rendimientos correspondientes a funciones que durante los años en los que la persona no sea residente fiscal en España, ésta **preste físicamente** en el territorio de este último país ⁽¹⁾. En la medida que el trabajo no se preste en España, aunque la entidad pagadora sea residente en territorio español, no existe tributación alguna.
 - Posibilidad de comunicar el cambio de residencia a la Administración a través del Modelo nº 247.
 - En el caso de que el desplazamiento se prolongue durante un corto período (uno, dos años), en función de las circunstancias y de las fuentes de renta del expatriado, podría convenir plantearse la no comunicación del cambio de residencia y continuar presentando declaración del I.R.P.F. en España.

(1) En el caso de que estuviese menos de 184 días en España y el salario lo pagase una compañía no residente en España, sin ser repercutido a una sociedad o establecimiento permanente situados en territorio español, no existiría esta tributación.

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.2.2. Incentivos concedidos en relación con expatriados residentes en España

A) Retribuciones obtenidas en el extranjero



* Sería el caso de China

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.2.2. Incentivos concedidos en relación con expatriados residentes en España

A) Retribuciones obtenidas en el extranjero (cont.)

Ejemplo:

- ✧ Directivo casado y con dos hijos mayores de 16 años.
- ✧ Retribución dineraria fija: 108.181 euros:
 - Trabajos españoles: 60.101 euros
 - Trabajos en China: 48.080 euros (se asume estancia **durante menos de medio año**)
- ✧ Retribución dineraria variable: 24.040 euros.

SITUACIÓN 1: Abono de la totalidad de la retribución en España sin aplicar la exención

Retribución tributable:	132.221
Seguridad Social:	(2.208,0)
Base Imponible (previa):	130.013
Exención por trab. en el ext.	-
Reducciones:	(7.250)
Base Liquidable:	122.763
Cuota a ingresar:	48.133,25
Tipo efectivo de gravamen:	36,40%

SITUACIÓN 2: Abono de la totalidad de la retribución en España aplicando la exención

Retribución tributable:	132.221
Seguridad Social:	(2.208,0)
Base Imponible (previa):	130.013
Exención por trab. en el ext.	(48.080)
Reducciones:	(7.250)
Base Liquidable:	74.683
Cuota a ingresar:	26.497,25
Tipo efectivo de gravamen:	20,04%

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.2.2. Incentivos concedidos en relación con expatriados residentes en España

A) Retribuciones obtenidas en el extranjero (cont.)

	Retribución	Impuestos	T. E. G.
Situación 1	132.221 euros	48.133,25 euros	36,40 %
Situación 2	132.221 euros	26.497,25 euros	20,04 %

Ahorro fiscal: 21.636 euros (*)

* 45% de 48.080 € (la remuneración percibida por las funciones en China)

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.2.2. Incentivos concedidos en relación con expatriados residentes en España

A) Retribuciones obtenidas en el extranjero (cont.)

- ✧ El criterio de la Administración sobre el tipo de funciones realizadas en el extranjero que dan derecho a la aplicación de esta deducción ha tendido a ser cada vez más restrictivo. En opinión de aquélla, así, los siguientes aspectos deben ser tenidos en cuenta:
 - Las funciones deben reportar un valor añadido para la filial. Es decir, no se puede tratar de funciones que sean de interés del Grupo o de la matriz más que de la filial.
 - En general, lo anterior no se entenderá cumplido cuando las funciones tengan un componente de dirección o supervisión de la matriz sobre su filial extranjera. En este sentido, incluso la pertenencia del empleado a comités de dirección y operativos de la filial suscita dudas, según la Administración, para su calificación a efectos de aplicar la exención.
 - La condición de administrador de la sociedad española del directivo desplazado puede ser un obstáculo a la aplicación de la exención, en opinión de la Administración.

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.2.2. Incentivos concedidos en relación con expatriados residentes en España

B) Pago de dietas exceptuadas de gravamen

- ✧ Aplicable a empleados con destino en el extranjero, pero residentes en España.
- ✧ Exención del exceso que se perciba por destino en el extranjero (criterio interpretativo de la Administración española muy restrictivo).
- ✧ Incompatible con el anterior beneficio fiscal.

3.2 Aspectos básicos de tributación en España para los expatriados

3.2.3. Incentivos ligados al retorno del expatriado a territorio español

- ✧ Reducción de un 40% en la base imponible de las rentas generadas en un plazo superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente:
 - *Bonus* y retribuciones plurianuales.
 - Opción de compra sobre acciones.
 - Cantidades satisfechas por traslado

- ✧ Límite de la base de la reducción: número de años de generación por salario medio de los contribuyentes (actualmente vigente: 20.500 EUR) aplicable a sistemas basados en acciones.

4. Oportunidades de planificación

a) Consideraciones con respecto al momento de “salida” y “retorno”

- ✧ En el caso de que el expatriado quiera llevar a cabo la venta de ciertos activos de su patrimonio o existan dudas en cuanto a la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero (ver anteriormente), éste puede estar interesado en anticipar su marcha a China (o diferir su vuelta a España) para adquirir (o mantener) la residencia fiscal en este país y rebajar su coste fiscal.
- ✧ Si la única fuente de rentas del expatriado son sus rendimientos del trabajo, el importe de su retribución asciende a 60.000 euros o a una cantidad no demasiado superior y va a permanecer más de medio año en China, en general, la tributación como residente en China o en España le será prácticamente neutra⁽¹⁾.
- ✧ Debe tenerse en cuenta que la residencia fiscal en España no viene determinada únicamente por la estancia durante más de 183 días en territorio español, sino también por la posible ubicación en el mismo del centro de intereses económicos del individuo.
- ✧ Asimismo, un posible conflicto de residencia entre España y China, debería resolverse normalmente a favor de la localización de la residencia del expatriado en territorio español. Por todo ello, este tipo de estrategias deben llevarse a cabo de forma cautelosa.

(1) Siempre que el expatriado lleve a cabo sus funciones principal o únicamente en territorio chino.

4. Oportunidades de planificación

b) Identificación de la parte del salario correspondiente a las tareas realizadas en China (“Split-payroll”)

- ✧ En el caso de que el expatriado combine funciones en China y en España o en otros países, sería conveniente explicitar el contenido de las mismas y su valoración económica en contratos separados o, al menos, de forma claramente identificable dentro de un único contrato suscrito con el Grupo. En teoría, el valor de la remuneración por las funciones realizadas en China y fuera del país debería guardar cierta correspondencia con la proporción de días invertidos en cada tarea.
- ✧ En condiciones normales, el salario correspondiente a las funciones desarrolladas fuera de China (por ej., en España) no quedará sujeto a tributación en este país (salvo que se refacture a una entidad residente en él). En el caso de expatriados que adquieran la residencia en China, ello permitirá pasar de tributar según la escala de tipos marginales española a un tipo fijo del 25% (por las funciones desarrolladas en territorio español) – Ver ejemplos en página siguiente.
- ✧ Cualquier política de riesgo debe tener en cuenta las posibles consecuencias derivadas de la misma:
 - Interés de demora del 0,05% de la cuota por cada día transcurrido de retraso en el ingreso.
 - Sanciones de entre un 50 y un 500% de la cuota en el caso de que la infracción se considere grave.
 - No prescripción de las infracciones consideradas como muy graves por la Administración china debidas a la mala intención del contribuyente.
 - Deducibilidad del gasto soportado en otra jurisdicción en el Impuesto de Sociedades de la entidad pagadora.

4. Oportunidades de planificación

b) Identificación de la parte del salario correspondiente a las tareas realizadas en China (“Split-payroll”)

Ejemplo:

Persona soltera con un sueldo de 100.000 euros

Se asumen tres escenarios:

- I. Residencia en España y un 50% de las tareas se lleva a cabo en cada país
- II. Residencia en China y el 100% de las tareas se lleva a cabo en China
- III. Residencia en China y un 50% de las tareas se lleva a cabo en cada país

	Escenario I	Escenario II	Escenario III
Tributación en España			
Base imponible	100.000,00	-	50.000,00
Exención	(50.000,00)	-	-
Reducciones	(5.800,00)	-	-
Base liquidable	44.200,00	-	50.000,00
Cuota	12.989,34	-	12.500,00
Tributación en China			
Base mensual (2)	40.583,33	81.166,67	
Reducción	(4.800,00)	(4.800,00)	
Base liquidable	35.783,33	76.366,67	(1)
Cuota mensual	7.570,83	20.353,33	
Cuota anual	90.850,00	244.240,00	
Cuota anual en euros	9.327,52	25.075,98	12.537,99
Tributación total	22.316,86	25.075,98	25.037,99
Tipo efectivo	22,3%	25,1%	25,0%

Persona soltera con un sueldo de 200.000 euros

Se asumen tres escenarios:

- I. Residencia en España y un 50% de las tareas se lleva a cabo en cada país
- II. Residencia en China y el 100% de las tareas se lleva a cabo en China
- III. Residencia en China y un 50% de las tareas se lleva a cabo en cada país

	Escenario I	Escenario II	Escenario III
Tributación en España			
Base imponible	200.000,00	-	100.000,00
Exención	(60.000,00)	-	-
Reducciones	(5.800,00)	-	-
Base liquidable	134.200,00	-	100.000,00
Cuota	53.279,90	-	25.000,00
Tributación en China			
Base mensual (2)	81.166,67	162.333,33	
Reducción	(4.800,00)	(4.800,00)	
Base liquidable	76.366,67	157.533,33	(1)
Cuota mensual	20.353,33	55.515,00	
Cuota anual	244.240,00	666.180,00	
Cuota anual en euros	25.075,98	68.396,30	34.198,15
Tributación total	78.355,88	68.396,30	59.198,15
Tipo efectivo	39,2%	34,2%	29,6%

(1) La tributación se determina sobre la base del salario total y el % de días pasados en China.

(2) tc - 1€ = 9,74 CNY.

4. Oportunidades de planificación

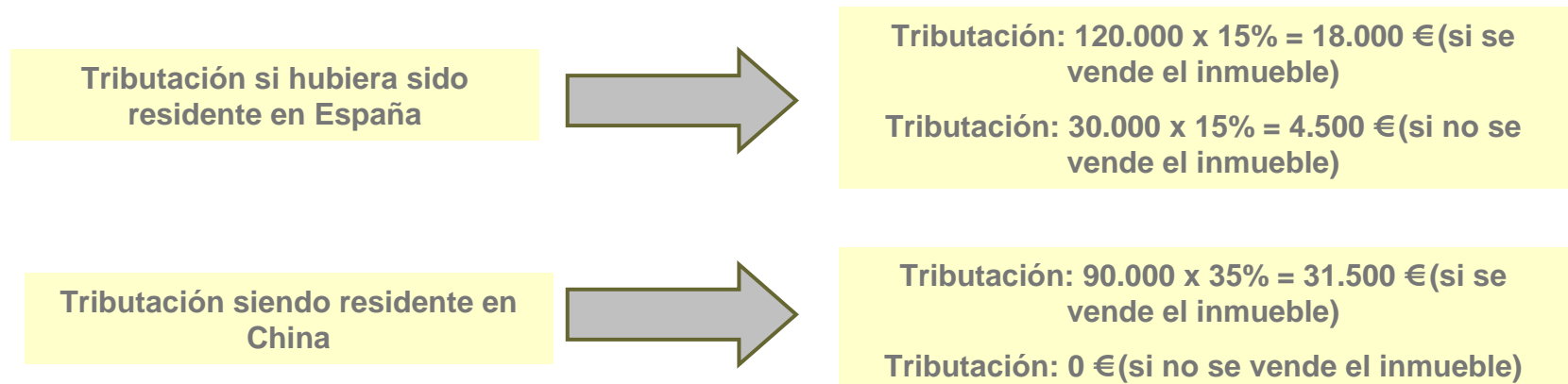
- c) Definición del paquete retributivo y política de inversiones del expatriado
 - ✧ Retribuciones en especie exentas de acuerdo con lo previsto por la normativa china (gastos de estancia, comidas, mudanza, viajes de negocio y dos viajes a España, etc.).
 - ✧ Bonus ligado al cumplimiento de objetivos durante el desplazamiento:
 - Se puede beneficiar de la reducción del 40% prevista por la normativa española en la medida que el trabajador lo perciba una vez haya retornado a España y su período de generación sea superior a dos años.
 - Teórica posible sujeción a tributación en China, al haberse generado el derecho a su percepción durante la estancia en este país (en todo caso, los impuestos chinos deberían ser deducibles en España).
 - ✧ Aunque no forme parte del paquete retributivo, cabe tener en cuenta que el período de desplazamiento a China puede ser un buen momento para actualizar el valor de la cartera de activos del expatriado (debido al principio de tributación “territorial” aplicable en China con carácter general para este tipo de contribuyentes).

4. Oportunidades de planificación

c) Definición del paquete retributivo y política de inversiones del expatriado

Ejemplo:

- Expatriado residente en China (permanece durante todo un año sin ausentarse de territorio chino más de 30 días de una vez o más de 90 durante todo el año). La residencia no tiene carácter “permanente” (menos de 5 años).
- Plusvalías tácitas ligadas a los siguientes activos (todos ellos adquiridos con más de un año de antelación y después de 1994):
 - Bien inmueble situado en España: 90.000 euros.
 - Fondo de inversión cotizado en la Bolsa española: 20.000 euros.
 - Acciones cotizadas en la Bolsa española: 10.000 euros.



4. Oportunidades de planificación

- d) Definición adecuada de funciones en el caso de expatriados que mantengan la residencia española
- ✧ En el caso de expatriados que continúen siendo residentes en España, será importante que se garantice, en la medida de lo posible, la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero, que permitirá reducir sustancialmente su tributación.
 - ✧ En un escenario ideal de permanencia durante menos de 183 días en China, el expatriado puede aspirar a conseguir una remuneración neta de impuesto alguno:
 - A tener en cuenta, en todo caso, las implicaciones desde el punto de vista del empleador, especialmente por lo que se refiere a la posible no deducibilidad del gasto que el mismo soporte y se decida no repercutir a la filial (¿posible aplicación de sanciones?).
 - Posible reparto del ahorro entre el empleado y la empresa.
 - ✧ Las funciones del expatriado deben definirse adecuadamente con el fin de evitar o, al menos, reducir las posibilidades de discusión con las autoridades españolas acerca de la aplicabilidad de la exención. En este sentido, dichas funciones deberían tener un carácter ejecutivo alejado del correspondiente a cargos genéricamente descritos y con competencias mal definidas.
 - ✧ Eventualmente, puede ser recomendable la búsqueda de certeza en cuanto a la aplicación de la exención (presentación de Consulta ante la D.G.T.).

4. Oportunidades de planificación

Conclusiones

- ✧ En general, en el caso de empleados que mantengan su residencia en España, el aspecto clave estará constituido por la aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero (hasta un importe de 60 mil euros anuales). Eventualmente, también podría considerarse la instrumentación de bonus irregulares por objetivos ligados al desplazamiento del empleado a China, que podrían beneficiarse de la reducción del 40%.
- ✧ Por lo que se refiere a personas que se desplacen durante un período de al menos un año aunque sin una perspectiva de permanencia en el medio-largo plazo en China, los aspectos relevantes, entre otros, pueden ser la definición de su paquete retributivo, la planificación del momento de su marcha a China y de retorno a España y la posibilidad de llevar a cabo la realización de ciertas plusvalías tácitas ligadas a activos financieros de su propiedad durante el período de desplazamiento.
- ✧ En el caso de directivos o empleados desplazados con un horizonte temporal de permanencia más definido, los aspectos clave pueden ser, además de los comentados anteriormente (paquete retributivo, etc.), la identificación inequívoca de las funciones llevadas a cabo fuera de China para otras entidades del Grupo o la planificación de ciertas ausencias de territorio chino que permitan evitar su consideración como residente “permanente” en el mismo.

4. Oportunidades de planificación

Esquema-resumen – Algunas ideas de planificación:

ASIGNACIONES PERIÓDICAS O TAREAS DE SOPORTE

- ✓ Exención por trabajos realizados en el extranjero.
- ✓ Permanencia por más o menos de medio año en China y pagador del salario (tener en cuenta las consecuencias para la empresa).
- ✓ Bonus ligado al cumplimiento de objetivos en China durante un período superior a 2 años.

EXPATRIACIÓN TEMPORAL

- ✓ Bonus ligado al cumplimiento de objetivos en China durante un período superior a 2 años de cara a planificar el retorno.
- ✓ Definición del paquete retributivo (retribuciones en especie exentas,...).
- ✓ Identificación del valor de las funciones llevadas a cabo fuera de China.
- ✓ Cuestión práctica: considerar posibilidad de mantener presentación de declaraciones en España.
- ✓ Actualización valor de la cartera.

EXPATRIACIÓN MEDIO-LARGO PLAZO

- ✓ Definición del paquete retributivo (retribuciones en especie exentas,...).
- ✓ Identificación del valor de las funciones llevadas a cabo fuera de China.
- ✓ Planificación de ausencias de territorio chino.
- ✓ Bonus ligado al cumplimiento de objetivos en China durante un período superior a 2 años de cara a planificar el retorno.
- ✓ Actualización valor de la cartera.