Regulación del Modelo 247
Propuestas de mejora

7 de junio de 2022

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE MOVILIDAD LABORAL INTERNACIONAL - FEEX
Varios Autores

Autores

- **Accenture** - Oscar Pinto
- **B Law & Tax** - Inmaculada Pineda Nicolás
- **B Law & Tax** - Almudena Soler Díaz de Bustamante
- **Banco Santander** - Patricia Jones Mallada
- **Cuatrecasas** - Manuela Martin Monzón
- **Deloitte** - Maria Teresa Lopez Gonzalez-Seco
- **EY** - Ana Gonzalez Verdugo
- **EY** - Gonzalo Fernández
- **KPMG** - Igor Diego
- **Mercer** - Ramon Portela
- **Vialto Partners** - Eva Pons Aranzana

ÍNDICE

1. Introducción

2. Propuesta normativa

   I. Ampliación del ámbito subjetivo de aplicación

   II. Contenido del Modelo 247 y documentación que lo debe acompañar

   III. Efectos de la resolución en lo que atañe a la práctica de retenciones

   IV. Propuesta de silencio positivo u otras posibles garantías

3. Conclusiones

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

1. Introducción

La Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional – FEEX, es una organización técnica sin ánimo de lucro constituida en 2004, cuya existencia responde a la necesidad de las empresas españolas de prestarse mutuo apoyo, para afrontar el proceso de internacionalización de sus actividades y negocios.

Uno de sus objetivos es promover el desarrollo de un marco normativo e institucional que apoye la movilidad laboral internacional, así como representar a las empresas asociadas ante toda clasede entidades públicas o privadas dentro y fuera de la Unión Europea, en asuntos relacionados con la gestión internacional de recursos humanos. Dentro de este contexto, realiza estudios específicos que permiten mejorar el tratamiento en el ámbito migratorio, fiscal, laboral y de seguridad social, del desplazamiento de trabajadores en el exterior.

FEEX quiere divulgar el papel esencial de las personas en los procesos de expansión internacionaly la importancia de una adecuada gestión internacional de los trabajadores para garantizar el éxito de las empresas en una economía global potenciando la recuperación económica en el contexto actual.

Este análisis es una iniciativa que se enmarca plenamente en este propósito, y recoge las propuestas de la asociación para mejorar la situación actual en lo que atañe a las obligaciones de las empresas españolas relativas a la práctica de retenciones con ocasión del desplazamiento internacional de sus trabajadores.

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

2. Propuesta normativa

Desde el FEEX consideramos recomendable que se modifique la regulación de los modelos para comunicar a la Administración Tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre rendimientos del trabajo, en los desplazamientos al extranjero (modelo 247).

La Orden que aprueba el modelo 247 - Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a los efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regula la forma, lugar y plazo para su presentación (en adelante, la Orden 247) -data del año 2003. La realidad de la movilidad internacional ha cambiado sustancialmente en estos veinte años debido a múltiples factores, destacando la globalización de la economía y de las empresas, y desde el FEEX consideramos que la regulación habría de adaptarse a estos cambios. En este sentido, consideramos importante que se produzcan cambios en diferentes ámbitos.

En primer lugar, es necesario revisar y ampliar el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del modelo, y se extienda más allá de los desplazamientos tradicionales a otras formas de movilidad internacional que utilizan nuestras empresas en el extranjero; como pueden ser las localizaciones de manera permanente en el extranjero, en las que se mantiene el pago de ciertas rentas del trabajo por parte de una sociedad española o el teletrabajo internacional, supuesto en que si bien se mantiene el mismo empleador en España, en determinadas circunstancias el trabajador puede perder su residencia fiscal española.

En particular, en el ámbito del teletrabajo internacional, no se produce un desplazamiento a una empresa en el país de destino, sino que el trabajador sigue trabajando para el empleador de origen, que le sigue abonando el salario, de manera remota, durante períodos de tiempo más o menos extensos, pudiendo mantener o perder la condición de residente fiscal en España con ocasión del traslado al extranjero, dependiendo de las circunstancias del caso concreto.

En segundo lugar, sería aconsejable que se amplíe el contenido de la información que puede darse en el modelo 247. En particular, si bien es posible consignar el país de desplazamiento, sería aconsejable que se incluyera la opción de marcar si es desplazamiento es a la Unión Europea o fuera de la Unión Europea (de cara a que la empresa practique retenciones a los tipos del 19%/24%).

Adicionalmente, se plantean cambios sustanciales en relación con la vigencia del modelo, y la extensión de los efectos pasados los dos años hasta el final del desplazamiento. La operativa de las empresas hace que, dadas las dificultades que puede haber en la práctica en la obtención de certificados de residencia, sea recomendable mantener los efectos de la resolución de manera indefinida o, en todo caso, durante el período previsto en el acuerdo de traslado al extranjero, siempre que no se hubiesen modificado las circunstancias de hecho inicialmente informadas por el trabajador y la empresa a través del certificado que se aporta como documentación adjunta al modelo inicial. También se solicita la posibilidad de que la solicitud pueda ser renovada, en caso de no aceptarse los cambios planteados. Finalmente, se plantea la posibilidad de que la compañía pueda aplicar la normativa de IRNR desde el inicio de la asignación al extranjero, aunque el modelo se presente una vez iniciado el desplazamiento.

La práctica también demuestra que los plazos de resolución se extienden más allá de los diez días hábiles, o incluso en algunos supuestos no lleguen a contestarse expresamente. Estas situaciones suponen que las empresas se enfrenten a una situación de inseguridad jurídica, que luego implican situaciones temporales de doble retención a los trabajadores en dos países distintos, y, eventualmente costes definitivos para los trabajadores, asociados a la tramitación de

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

procedimientos de solicitud de devolución los impuestos pagados a la hacienda española.

Ante esta situación con las que las empresas se encuentran de manera recurrente, y teniendo en cuenta el carácter de anticipación que persigue el modelo 247, recomendaríamos que se valorase la aplicación de la regla del silencio positivo si dentro del plazo legal de diez días la Administración no ha emitido el certificado acreditativo. De esta forma, como se ha argumentado, se evitarían las situaciones de doble imposición a las que se enfrentan los contribuyentes y, además, los empleadores tendrían una mayor seguridad jurídica frente a las posibles inspecciones por parte de la Administración.

Por tanto, salvo que posteriormente se resolviese de manera negativa por la administración, por no cumplir con los requisitos legalmente establecidos, la resolución tendría efectos confirmatorios, no declarativos, desde la fecha de presentación del modelo 247.

Como medida subsidiaria, de cara a agilizar la respuesta a las solicitudes, se plantea la creación o centralización en una misma unidad la resolución de este tipo de solicitudes, en lugar de que resuelva la administración correspondiente al domicilio del trabajador.

Como cuestión formal, se plantea que sea posible la cumplimentación online del modelo, sin exigir previa descarga de la página web de la AEAT, para su posterior cumplimentación y anexo.

Se analizan, a continuación, en detalle todas estas cuestiones y se desarrolla la nueva normativa que proponemos desde el FEEX.

I. Ampliación del ámbito subjetivo de aplicación

El artículo tercero de la Orden 247 especifica qué trabajadores podrán utilizar respectivamente dichos modelos para comunicar el cambio de residencia a la Administración tributaria. Y conforme al tenor literal de dicho artículo, los supuestos que la Orden 247 contempla parecen ser aquellos en los que se produce lo que podemos denominar como un desplazamiento temporal.

Por lo que se refiere al Modelo 247, parece que se trataría de un supuesto en el que el empleado mantiene su relación laboral con la empresa de origen en España y es desplazado temporalmente a prestar sus servicios al extranjero.

No obstante, no podemos obviar el hecho de que pueden existir otros escenarios de traslado de un determinado empleado al extranjero que motiven su pérdida de residencia fiscal en España y que continúe existiendo de todos modos una entidad española que vaya a seguir realizando pagos a dicho empleado y para la que resultaría de mucha utilidad que pudiera igualmente en esos supuestos emitirse por la Administración el documento que justifique la práctica de retenciones conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y que esos supuestos queden igualmente amparados por la redacción de la Orden 247.

Uno de esos supuestos es el del pase del empleado a un contrato local con otra empresa del Grupo en el extranjero, pero en el que la empresa española con la que rompe su vinculación laboral formal pueda tener que realizarle al empleado pagos en algún momento posterior a esa finalización de la relación, por tratarse de retribuciones diferidas o plurianuales, o de planes de incentivos basados en acciones en los que pueda existir una obligación de práctica de retenciones en España en un momento posterior al traslado del empleado al extranjero.

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

Y, por otro lado, con la nueva realidad del teletrabajo cada vez más implantada en las empresas, cada vez son más frecuentes los supuestos de teletrabajo internacional en los que un empleado de una entidad española pueda estar desarrollando su trabajo desde otro país y vaya a perder la condición de residente fiscal en España, sin existir un desplazamiento internacional como tal. Para estos casos cada vez más frecuentes, sería de nuevo de gran utilidad para la entidad española que va a continuar abonando la retribución del empleado que esté teletrabajando desde el extranjero contar con el correspondiente documento acreditativo emitido por la Administración tributaria para poder aplicar tratamiento de no residente a efectos de retenciones a ese supuesto de teletrabajo internacional.

La propia exposición de motivos de la Orden 247 menciona que la intención de la comunicación del cambio de residencia a la Administración tributaria tiene como objeto facilitar la movilidad internacional de los trabajadores y los correspondientes cambios de residencia de España al extranjero o viceversa.

Pues bien, si lo que se pretende es facilitar la gestión de esa movilidad internacional desde un punto de vista de la práctica de retenciones, y con el fin de garantizar la seguridad jurídica del pagador de los rendimientos del trabajo, parece recomendable dar cabida específicamente a otras formas de movilidad internacional de empleados dentro del ámbito subjetivo de empleados que pueda presentar esas comunicaciones y obtener el correspondiente certificado acreditativo expedido por la Administración tributaria también para dichos supuestos de traslados bajo una fórmula de contratación local en destino, o las situaciones cada vez más frecuentes de teletrabajo internacional, y no sólo para desplazamientos temporales.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, proponemos la modificación de la siguiente redacción actualmente en vigor del artículo tercero de la Orden 247:

> *"1. Los modelos de comunicación podrán ser utilizados por:*
> *a) El modelo 147, por los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español.*
> *b) El modelo 247, por los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero. También podrá ser utilizado cuando, por aplicación de las reglas de determinación de las rentas obtenidas en territorio español contenidas en el artículo 12 de la Ley reguladora de dicho Impuesto, no procediese la práctica de retenciones".*

Y su sustitución por el siguiente texto:

> *"1. Los modelos de comunicación podrán ser utilizados por:*
> *a) El modelo 147, por los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su traslado a territorio español para desarrollar su trabajo bajo cualquier modalidad de desplazamiento, contratación local o teletrabajo internacional"*
> *b) El modelo 247, por los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su traslado al extranjero para desarrollar su trabajo bajo cualquier modalidad de desplazamiento, contratación local o teletrabajo internacional". También podrá ser utilizado cuando, por aplicación de las reglas de determinación de las rentas obtenidas en territorio español contenidas en el artículo 12 de la Ley reguladora de dicho Impuesto, no procediese la práctica de retenciones".*

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

II. Contenido del Modelo 247 y documentación que lo debe acompañar

Tal y como se ha expuesto de forma precedente, la Orden que regula el Modelo 247 es la Orden HAC/117/2003, de 31 de enero. Es decir, este Modelo lleva vigente desde el ejercicio 2003 y es por ello que, se presenta ahora como necesaria una adaptación del Modelo 247 a las nuevas circunstancias que rodean a la movilidad internacional.

Como punto de partida, debemos manifestar la necesidad de que la presentación del mismo se haga de forma "*online*". Hasta la fecha, la presentación del Modelo exige, en primer lugar, descargarlo de la página web de la AEAT, para, a continuación, cumplimentarlo y anexarlo como documento. Este procedimiento, al no encontrarse totalmente digitalizado, entorpece y ralentiza el trámite. A lo largo de los últimos años hemos sido testigos de la digitalización de todos los trámites administrativos llegando incluso al extremo de que determinados sujetos se encuentren obligados a comunicarse con la Administración por medios telemáticos. Esta tendencia lo que busca, en definitiva, es agilizar todo tipo de gestiones que, debido a la elevada carga burocrática, se extendían en el tiempo y no se podían gestionar de forma eficiente.

Teniendo esto en cuenta, encontramos que el actual procedimiento para la presentación del Modelo 247 no es coherente con el sistema de presentación telemática que se está implantando a pasos agigantados para todo tipo de trámites administrativos y, es por ello, que entendemos la forma de presentación debe ser sustituida por un trámite que permita cumplimentar el Modelo online y, previa conformidad, presentarlo.

Por otro lado, en relación al contenido del propio Modelo 247, consideramos que el mismo debe ser actualizado en consonancia con las modificaciones propuestas.

Así, en primer lugar, consideramos que en el apartado 1: "*Trabajador*" únicamente deberían consignarse los datos personales del mismo y el domicilio en destino, no domicilio español, puesto que ya existe un apartado específico para indicar direcciones en España.

Por otra parte, en línea con las consideraciones anteriores, el apartado 4 "*Comunicación del desplazamiento al extranjero*" debería ampliarse. En concreto, creemos sería conveniente incorporar una casilla que permita identificar si el trabajador va a ser residente fiscal en un país miembro de la Unión Europea o, por el contrario, en un país extracomunitario. Esta pequeña diferenciación permitirá al empleador (cuando proceda) retener, desde un primer momento, al tipo del 19% cuando se trate de trabajadores residentes en países miembros de la Unión Europea. Con esto no solo se consigue una seguridad jurídica para las empresas que cumplirán su obligación de retención de acuerdo al tipo que la normativa de no residentes les permite sino también un alivio para aquellos trabajadores residentes fiscales en países miembros de la Unión Europea que, de lo contrario, soportarían una retención del 24% para, posteriormente, solicitar la devolución del exceso de retención.

Por otra parte, si bien es cierto que en el mencionado apartado 4 existe un apartado para indicar fecha de salida de territorio español y otro apartado para indicar la fecha de comienzo de la prestación de servicios en el otro país, entendemos que sería más completo si se añadiera una tercera fecha con la "duración aproximada del desplazamiento" y que esta se pudiera expresar en meses, años, o de duración indefinida.

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

Asimismo, y en remisión al epígrafe anterior en el que expresamos la necesidad de adaptar el Modelo 247 a la cada vez más usual modalidad de "teletrabajo", entendemos que el apartado 4 debería incluir una casilla que permita señalar esta modalidad de teletrabajo. Por el contrario, si se trata de un desplazamiento temporal o un desplazamiento local en destino, sería conveniente que existiera también una casilla a marcar, para que quede justificado el tipo de desplazamiento del que se trata.

Finalmente, en línea con lo argumentado en epígrafes posteriores del presente documento, debería existir, en el propio apartado 4, una casilla adicional para informar de que se trata de una prórroga de la resolución del propio Modelo o si es la primera vez que se presenta.

Por otra parte, debemos hacer referencia a la documentación que la disposición cuarta de la Orden 247 exige para acreditar la condición de no residente fiscal. En concreto, se hace referencia a un *"documento justificativo del pagador de los rendimientos del trabajo que exprese (…) el reconocimiento de la relación laboral con el trabajador, el país o territorio de desplazamiento, la duración del contrato, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en otro país, y la duración del desplazamiento, con indicación de la fecha previsible de finalización del mismo".*

Tal y como se ha puesto de manifiesto en el apartado del ámbito subjetivo de la presente propuesta, sería conveniente que se matizara en dicho documento el tipo de desplazamiento. Es decir, que sea el propio pagador el que exprese en dicho documento si la persona trabajadora sale de España como consecuencia de un desplazamiento temporal, un desplazamiento local en destino o si bien se trata de un caso de teletrabajo internacional.

Finalmente, se hace necesario destacar que el FEEX ha llevado a cabo un sondeo entre las empresas colaboradoras a efectos de comprobar cómo gestionan este modelo y se ha detectado que, en la práctica, algunas de estas empresas aportan de forma voluntaria y como documento adicional la carta de desplazamiento. Asimismo, se ha comprobado que, en algunas ocasiones la propia Administración Tributaria la requiere de oficio. Teniendo en cuenta que, del apartado cuarto arriba referenciado no se puede deducir la obligatoriedad de la presentación de la carta de desplazamiento del trabajador, consideramos relevante que se esclarezca esta necesidad ya sea en la propia Orden 247 en caso de que sea necesario o internamente en las oficinas de gestión, para así evitar dilaciones en el trámite y aportar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

III. Efectos de la resolución en lo que atañe a la práctica de retenciones

En primer lugar, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, Ley IRNR), los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto.

A su vez, tal y como regulado en el párrafo segundo del apartado cuarto del artículo 17 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, Reglamento IRNR), el documento acreditativo extenderá sus efectos,

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

como máximos, a dos años naturales, el del desplazamiento y el siguiente o, si no cabe computar el del desplazamiento, a los dos inmediatos siguientes.

De la misma forma, en el apartado séptimo de la Orden 247, se establece nuevamente que el documento extenderá sus efectos como máximo a dos años naturales.

i. Problemática:

A la vista de que el modelo 247 regula únicamente dos años naturales, la pregunta que más se repite entre las compañías es qué hacer transcurridos los dos años cuando la persona trabajadora sigue estando desplazada en el extranjero. ¿Debo aplicar en materia de retenciones la normativa del IRPF o puedo seguir aplicando la normativa del IRNR?

En la mayoría de las ocasiones la persona empleada se ha convertido en no residente fiscal de conformidad con lo previsto en los artículos 5 y 6 de la Ley IRNR. Sin embargo, puede ocurrir que la persona trabajadora mantenga la residencia fiscal en España según lo previsto en el artículo 9 de la Ley IRPF. Además, aun perdiendo la condición de residente fiscal en España, los certificados de residencia fiscal que es el documento que la Administración tributaria considera como prueba para desvirtuar la residencia fiscal en España, deben ser expedidos por la Autoridad Fiscal del país de residencia y solamente suelen obtenerse una vez se ha presentado la declaración de la renta en ese país. Es decir, generalmente, suele ser transcurrido como mínimo un año más tarde. Por tanto, siempre existe un período mínimo de un año en el que la persona trabajadora no puede entregar a su compañía el certificado de residencia fiscal a los efectos de la aplicación de la normativa del IRNR a nivel de retenciones. Por ejemplo, las retenciones del mes de enero 2022 deben ingresarse antes el 20 de febrero 2022. Sin embargo, la persona trabajadora no podría obtener un certificado de residencia fiscal hasta el año 2023 que sería cuando, como pronto, podrá presentar la declaración de la renta en su país de residencia.

Por esta razón, al FEEX le gustaría proponer a esta Administración otras fórmulas de cara a que pudiera producirse un cambio en lo que concierne al período de validez del citado modelo.

ii. Alternativas:

a) Posibilidad de solicitar una prórroga del modelo.

Esta es sin duda la cuestión que más se repite entre los clientes cuando el modelo 247 está próximo a expirar. Muchas compañías nos contactan en ese momento para solicitarnos que les asistamos en la tramitación de la prórroga del citado modelo. Sin embargo, el modelo 247 no permite su renovación. En consecuencia, esto provoca que a partir del tercer año las empresas tengan que decidir si siguen aplicando la normativa del IRNR en materia de retenciones por no haberse producido cambios en la persona trabajadora o si, por el contrario, tienen que volver a practicar retenciones de acuerdo con la Ley del IRPF.

Asimismo, como en la mayoría de los países existe obligación de ingresar retenciones de forma mensual ante la Autoridad Fiscal competente aun cuando la retribución salarial es abonada desde la empresa española, esto provoca que deban abonarse retenciones en los dos países, minorando exponencialmente el líquido a percibir por parte de las personas trabajadoras.

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

Con el fin de solventar esta situación, el FEEX considera que una de las formas para que pueda seguir aplicándose la normativa del IRNR en materia de retenciones, sería la posibilidad de que el modelo 247 pudiera ser prorrogado.

b) Posibilidad de que el modelo sea emitido inicialmente por el período previsto en el acuerdo de traslado temporal al extranjero entre compañía y persona trabajadora, así como que admita prórroga.

La segunda alternativa que se plantea es que el modelo 247 no prevea una duración de dos años naturales, sino que pudiera ser expedido por el período de desplazamiento contemplado en el acuerdo de traslado temporal (carta de asignación internacional). Asimismo, de prorrogarse el desplazamiento temporal más allá del período previsto en el acuerdo de desplazamiento, que el modelo 247 también pudiese ser renovado.

c) Posibilidad de que el modelo sea expedido con carácter indefinido, pero con la obligación de comunicar el retorno a España mediante el modelo 147 a los efectos de que la compañía pueda practicar retenciones nuevamente de acuerdo con la Ley IRPF.

Otra de las propuestas sería que el modelo 247 fuera expedido sin un período específico. Es decir, que las compañías pudiesen aplicar la normativa del IRNR en materia de retenciones mientras la persona empleada estuviera asignada en el extranjero y, una vez retornase a España, que debiera presentarse el modelo 147 a los efectos de la práctica de retenciones de acuerdo con la normativa del IRPF.

d) Posibilidad de que la compañía pueda aplicar la normativa del IRNR desde el inicio de la asignación al extranjero, aunque el modelo de solicitud se presente una vez iniciado el desplazamiento.

Con frecuencia, la comunicación del desplazamiento al extranjero mediante la cumplimentación del modelo 247 suele presentarse una vez el desplazamiento al extranjero se ha iniciado. Por este motivo, en la medida en que la Administración tributaria debe expedir un documento acreditativo en el que constará, entre otros, el período por el que podrán practicarse retenciones conforme a lo previsto en la Ley IRNR, el FEEX sugiere que pueda aplicarse la normativa desde la fecha de inicio de la asignación siempre y cuando en ese ejercicio fiscal la persona estuviese más de ciento ochenta y tres días fuera de territorio español. Es decir, que el desplazamiento se produjese con anterioridad al 30 de junio.

e) Posibilidad de que la compañía pueda aplicar la normativa del IRNR desde el inicio del año fiscal

Por último, con el fin de que no convivan rendimientos del trabajo y retenciones en el mismo ejercicio para un empleado en el modelo 111 y modelo 216 dado que esto genera en muchas ocasiones confusiones en la gestión de dichos modelos por parte de las compañías, se plantea que la persona trabajadora que vaya a iniciar la asignación antes de la mitad del año pueda quedar sometida únicamente a la ley del IRNR en materia de retenciones.

iii. Conclusión:

En aras a que no se produzca un período de tiempo en el que las compañías tengan una preocupación e incerteza de cómo deben practicar retenciones en la nómina de sus empleados desplazados en el extranjero, esta parte considera que la forma más sencilla sería la que permitiese que el modelo 247 pudiera ser prorrogado por todo el período que las personas trabajadoras

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

debieran estar desplazadas en el extranjero. Tener que ingresar retenciones a cuenta del IRPF a partir del tercer año para las personas desplazadas en el extranjero que han dejado de ser residentes fiscales en España supone un impacto económico muy grande ya que el proceso para solicitar la devolución frente a la Agencia Tributaria suele ser muy laborioso y largo en el tiempo.

IV. Propuesta de silencio positivo u otras posibles garantías

El silencio administrativo es un elemento esencial del régimen jurídico de las Administraciones públicas. Esta técnica opera en la actuación de las Administraciones como un mecanismo que permite, en caso de inactividad por falta de resolución en procedimientos administrativos, imputar a la Administración de que se trate un acto administrativo presunto, que tiene la condición de acto verdadero, en caso de que las reglas del silencio lo configuren como estimatorio y que, por el contrario, es mera ficción jurídica, si se configura como desestimatorio.

Para la actuación del silencio administrativo, tanto positivo como negativo, los requisitos son los mismos: la incoación de un procedimiento determinado que emplaza a la Administración a dictar y notificar resolución en un plazo, y el vencimiento de este sin que aquella se haya producido. El solo vencimiento del plazo de resolución sin que se haya dictado y notificado permite a los interesados invocar el efecto estimatorio o desestimatorio del silencio administrativo.

En la Orden 247 se establece, en su artículo séptimo, la obligación de la expedición por parte de la Administración tributaria del documento acreditativo para su entrega a los pagadores de los rendimientos del trabajo en un plazo máximo de diez días.

En ocasiones la Administración no llega a expedir ningún documento acreditativo para su entrega a su pagador. La no emisión de este certificado por parte de la Administración puede llegar a generar situaciones de doble retención para los contribuyentes. El tiempo de resolución de los recursos que se pueden interponer contra el silencio administrativo hacen que esta opción carezca de sentido dado que es bastante frecuente que el desplazamiento finalice antes de que haya una resolución al recurso interpuesto. Por ello, teniendo en cuenta el carácter de anticipación que persigue este mecanismo, recomendaríamos que se valorase la aplicación del silencio positivo para este procedimiento si dentro del plazo legal de diez días la Administración no ha emitido el certificado acreditativo. De esta forma, se evitarían las situaciones de doble imposición a las que se enfrentan los contribuyentes y, además, los empleadores tendrían una mayor seguridad jurídica frente a las posibles inspecciones por parte de la Administración.

En caso de no ser esto posible, que al menos se estableciese alguna garantía o, más bien, mecanismos alternativos para asegurar que la Administración responda en plazo a las solicitudes presentadas. Los mecanismos alternativos que se podrían introducir serían los siguientes:

- Crear o centralizar en una misma unidad la resolución de este tipo de solicitudes. Una medida razonable sería que se atienda por teléfono o por email a los contribuyentes que puedan demostrar que las solicitudes presentadas no se han contestado por parte de la Administración dentro del plazo legal establecido. En la propia llamada o email el contribuyente debería aportar la solicitud previa junto con la documentación soporte para que de esta forma la Administración pudiese revisar el expediente y proceder de forma automática con la emisión del certificado acreditativo.

- Establecer la opción de que los empleadores puedan, en paralelo, presentar la solicitud junto con la documentación soporte que establece la Orden 247 para todos los empleados que se encuentren dentro de este supuesto. Y que, además, tuviesen la opción de ser atendidos por la unidad anterior bajo las mismas condiciones.

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

3. Conclusiones

Es un hecho claro que, desde los últimos años, la movilidad internacional de trabajadores ha crecido a pasos agigantados. Además, no solo se ha visto un incremento de los desplazamientos, sino que el modelo tradicional de movilidad internacional, que se basaba principalmente en un desplazamiento del trabajador de una empresa a otro país a efectos de llevar a cabo un proyecto concreto, ha dado paso a nuevos modelos de movilidad internacional, como pueden ser el teletrabajo o la contratación por parte de la filial extranjera.

Estas nuevas tendencias hacen necesaria una modificación del Modelo 247 para así actualizarlo en concordancia a las nuevas necesidades. Estas modificaciones que sugerimos consisten en incorporar cuestiones prácticas que faciliten a las empresas sus obligaciones de retención.

Asimismo, y con motivo de los periodos de desplazamiento cada vez más extensos, se acontece necesario contemplar nuevos escenarios que den cobertura a las empresas para practicar las retenciones de sus trabajadores como no residentes fiscales más allá de los dos años naturales que la regulación vigente establece, dotando a las empresas de una mayor seguridad jurídica en la gestión de sus trabajadores.

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional

En este documento se ha reflejado un análisis realizado por un grupo de expertos en el ámbito fiscal internacional pertenecientes a empresas asociadas con una alta experiencia en la operativa y problemática en la gestión del desplazamiento internacional de trabajadores.

Para más información pueden contactar con la Secretaria General, Angeles González-Vigil en la siguiente dirección de correo electrónico: agvigil@feex.org.

©FEEX – Asociación Española de Movilidad Laboral Internacional