



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Presentado por:

Alberto Cuadrillero Martínez

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez

Valladolid, 17 de junio de 2019

RESUMEN

En el presente trabajo se hace un análisis pormenorizado del régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados. Se comienza haciendo referencia a la evolución legislativa que ha sufrido el régimen de impatriados desde su introducción en la ley 62/2003, de 30 de diciembre; para a continuación analizar, tanto los requisitos para poder convertirse en un contribuyente del mismo, como el contenido del régimen. Al mismo tiempo, se estudia el régimen desde su perspectiva constitucional y desde la perspectiva del Derecho europeo. Por último, se pone punto y final al presente trabajo realizando una valoración personal de la regulación actual y planteando las mejoras que se consideran necesarias para su correcto funcionamiento.

ABSTRACT

The work I did made a detailed analysis on fiscal regime concerning the posted workers. In the beginning, I started the analysis by making a brief reference about the legislative evolution that has been very deep since the Law number 62/2003, published on December, 30th; and then, I continued the analysis by talking about the requirements you need to comply in order to be obliged to pay, and also the content of the regime. At the same time, I studied the regime from a constitutional perspective, and also considering the European Law point of view. Finally, I exposed my opinion of the current regulation, trying to pose the improvements that could be made in order to make the regime better.

PALABRAS CLAVES

- Trabajadores desplazados.
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Residencia fiscal.
- Ventajas fiscales.

KEY WORDS

- Posted Workers
- Personal Income Tax
- Tax Residence
- Tax Benefits

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN	6
2.	EVOLUCIÓN LEGISLATIVA	8
2.1.	LEY 62/2003, DE 30 DE DICIEMBRE.....	8
2.2.	REAL DECRETO 687/2005, DE 10 DE JUNIO.....	11
2.3.	ORDEN EHA/848/2008, DE 24 DE MARZO	13
2.4.	LEY 26/2009, DE 23 DE DICIEMBRE.....	14
2.5.	LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE	17
2.6.	REAL DECRETO 633/2015, DE 10 DE JULIO	20
3.	ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS	
	ACTUAL	23
3.1.	FINALIDAD DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS.....	23
3.2.	LA RESIDENCIA FISCAL	24
3.2.1.	Determinación de la residencia fiscal habitual en base a la LIRPF	24
3.2.2.	Conexión del art. 9 LIRPF con el régimen especial de los trabajadores regulado en el art. 93 LIRPF.....	30
3.3.	REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS.....	32
3.3.1.	Requisitos subjetivos.....	32
3.3.2.	Requisitos objetivos.....	33
3.4.	CONTENIDO DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS.....	37
3.4.1.	“No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I de la LIRNR”	37
3.4.2.	“La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”	38

3.4.3.	“A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas”	39
3.4.4.	“La base liquidable”	40
3.4.5.	“La determinación de la cuota íntegra” y la determinación de la cuota diferencial.....	41
3.4.6.	“Las retenciones e ingresos a cuenta”.....	43
3.4.7.	Obligaciones formales	43
3.5.	EJERCICIO DE LA OPCIÓN Y PLAZO DE DURACIÓN DEL RÉGIMEN	44
3.6.	SUPUESTOS DE RENUNCIA Y EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL.....	46
3.6.1.	Renuncia al régimen especial de impatriados	46
3.6.2.	Exclusión del régimen especial de impatriados	47
3.7.	CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL.....	48
3.8.	REGÍMENES TRANSITORIOS.....	49
3.9.	LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	50
4.	REFLEXIONES FINALES	53
4.1.	EL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS DESDE SU PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL.....	53
4.2.	EL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO EUROPEO	56
4.3.	VALORACIÓN FINAL Y PROPUESTA DE REFORMA	58
5.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62

1. INTRODUCCIÓN

A lo largo del tiempo, la economía y las relaciones político-económicas entre los Estados han ido cambiando y evolucionando, hasta alcanzar una situación denominada “economía globalizada”. Se ha producido la formación de organizaciones supranacionales donde se coopera económicamente, caso de la Unión Europea, y la creación de innumerables tratados internacionales bilaterales o multilaterales que han ido eliminando las barreras legales existentes en materia económica.

Junto al fenómeno de la globalización e internacionalización de la economía, se ha producido paralelamente la apertura de los mercados laborales y el incremento de los flujos migratorios de los trabajadores.

Todo ello ha contribuido a que los Estados busquen mejorar su economía e intenten globalizar e internacionalizar sus empresas para obtener competitividad internacional, y una forma de conseguirlo ha sido a través de la atracción de personal altamente cualificado del extranjero ofreciendo a esos trabajadores desplazados un conjunto de ventajas fiscales. Esto ha provocado una especie de competición en materia fiscal entre los distintos Estados para conseguir atraer el mayor flujo de trabajadores y capital extranjeros, en concreto a través de la creación de regímenes fiscales especiales para los trabajadores desplazados.

En el presente trabajo fin de grado, titulado: “El Régimen Especial de los Trabajadores Desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, se realiza un análisis pormenorizado del régimen especial de trabajadores desplazados español, establecido en el art. 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

El objetivo perseguido es que a través de la lectura de este trabajo se pueda comprender de forma adecuada la regulación especial que se contempla para los trabajadores extranjeros que trasladen su residencia a España como consecuencia de la obtención de un puesto de trabajo. Además de obtener un

conocimiento sobre la evolución y modificaciones legislativas que ha sufrido el régimen especial desde su introducción por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, hasta la actualidad. Conjuntamente, se analizan los errores que se consideran existentes en la regulación actual y se proponen posibles soluciones para adaptar la regulación de este régimen a los tiempos actuales y al resto del ordenamiento jurídico, incluyendo la Constitución Española y el Derecho de la Unión Europea.

2. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA

2.1. LEY 62/2003, DE 30 DE DICIEMBRE

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo en nuestro país por primera vez un régimen fiscal especial para aquellas personas físicas que trasladan su residencia a España como consecuencia de la firma de un contrato de trabajo.

La mencionada Ley 62/2003, de 30 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2004, en su Sección 1ª “Impuestos Sobre la Renta de las Personas Físicas”, art.1 “modificación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, creó un apartado 5º nuevo en el entonces artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que quedó redactado de la siguiente manera:

“5. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

Que los trabajos se realicen efectivamente en España.

Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado”

El legislador, mediante la creación de este nuevo apartado, permitía que el trabajador, que obtuviese su residencia habitual en nuestro país y que cumpliese con los cinco requisitos mencionados anteriormente, pudiera elegir entre tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) manteniendo la condición de contribuyente del IRPF durante el período impositivo del cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes.

Lo primero que debemos preguntarnos en relación a este nuevo régimen fiscal es cuál fue el motivo que llevó al legislador a modificar la LIRPF para introducir esta posibilidad para los trabajadores desplazados a España, los conocidos como “impatriados”¹, aspecto sobre el cual nada dice la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003.

Antes de poder contestar a esta pregunta debemos tener presente que nos encontramos en una economía globalizada y altamente desconcentrada, lo que exige que los distintos Estados, que se encuentran en una continua disputa económica, busquen ser lo más competitivos posible, tanto productivamente como comercialmente. Una forma de obtener esa competitividad económica y de incrementar el valor de las empresas españolas se basa en llevar a cabo por parte de los Estados medidas tributarias que ayuden a alcanzar este objetivo, dentro de las cuales se ubica la creación de un régimen fiscal especial para trabajadores altamente cualificados, consiguiendo así atraer personal altamente formado para las empresas españolas por medio de ventajas fiscales.

¹ Neologismo proveniente del verbo impatriar “traer a un país para que trabaje en él a una persona procedente del extranjero”.

Por lo tanto, cabe pensar que esta medida fiscal iba dirigida a personal altamente cualificado y con el objetivo de atraerlo a nuestro mercado laboral, consiguiendo que nuestras empresas fuesen más competitivas y nuestra economía más abierta e internacionalizada con las ventajas comerciales que ello conlleva.

En el caso de los trabajadores impatriados, su ventaja fiscal que contribuye a motivarles para trasladar su residencia a España y a trabajar para una empresa española, consistió, y sigue consistiendo en la actualidad, en ofrecerles la posibilidad de, manteniendo la condición de contribuyente del IRPF, tributar por el IRNR. Si el trabajador desplazado eligiese esta opción, su deuda tributaria exclusivamente se determinaría en base a las rentas generadas en España, no debiendo tributar en nuestro país por toda su renta mundial.

Esta medida fiscal produjo, por lo tanto, un efecto de atracción altamente significativo. El trabajador desplazado pasó de tributar en nuestro país por toda su renta mundial con un tipo progresivo que podía llegar al 45% a tributar solamente por la renta obtenida en territorio español a un tipo fijo del 25%².

Es evidente que la ventaja que obtiene el trabajador al no tributar por toda su renta mundial en nuestro Estado es lo suficientemente importante como para que ejerza en él un efecto de atracción para que se convierta en un impatriado, efecto que persigue el legislador con la creación de este régimen fiscal especial.

La Ley 62/2003 no establecía el contenido del régimen, aspecto que fue abordado por el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, que modificó el Reglamento del IRPF, conforme se analiza con más detalle en el apartado siguiente.

² García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*. AEDAF, Madrid, (pp. 138-139).

2.2. REAL DECRETO 687/2005, DE 10 DE JUNIO

Conforme se acaba de indicar, el Real Decreto 687/2005, de 10 junio, tenía como objetivo desarrollar y concretar el nuevo régimen especial de opción para los trabajadores que adquirirían su residencia a efectos fiscales en nuestro país como consecuencia de un contrato de trabajo. Este RD 687/2005, para conseguir dicho objetivo, modificó el Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 1775/2004, de 30 de julio.

En efecto, el RD 687/2005 aprobó un nuevo título en el Reglamento del IRPF, el título VII que incluía los artículos 111 a 118, por medio de los cuales se regula el nuevo régimen especial, en los términos que resumidamente se pasan a exponer a continuación.

- El art.111 establecía el ámbito de aplicación de este nuevo régimen, determinando cuáles eran los requisitos que se debían dar para poder tributar por este régimen (evidentemente estos son los cinco mismos requisitos³ que establecía el nuevo apartado 5 del art.9 de la entonces Ley del IRPF, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) e indicaba cuándo se entendía cumplido cada requisito. Ejemplo de ello era la aclaración dada por el nuevo art.111, apartado b, donde se indicaba claramente que *“se entenderá cumplida esta condición⁴ cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español”*.

- El art.112 determinaba el contenido del régimen especial de tributación por el IRNR. Es importante señalar una serie de matizaciones a tener en cuenta:

³ Requisitos que ya han sido indicados en el apartado 2.1 por medio de la trasposición literal del nuevo apartado 5 del art.9 que introduce la Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

⁴ La condición a la que aquí se hace referencia es la de que el desplazamiento a territorio español se produzca a consecuencia de un contrato de trabajo.

Los contribuyentes que optasen por este régimen de impatriados quedaban sujetos al Impuesto de Patrimonio por obligación real, lo que conllevaba que debían tributar en España por todos sus bienes y derechos situados en territorio español, a lo que se une que tampoco podrían aprovecharse del mínimo exento previsto entonces de 108.182, 18 euros.

No se admitía la posibilidad de que el contribuyente llevase a cabo la tributación conjunta debido a una cuestión normativa. Nos encontramos ante normativa de un impuesto objetivo en el seno de la normativa de un impuesto subjetivo.

La base liquidable que contemplaba el mencionado art.112 estaba compuesta por los ingresos íntegros sin que se admitiese la posibilidad de deducir gastos.

El contribuyente tenía tantas cuotas íntegras como rentas obtenidas.

El contribuyente debía llevar a cabo su tributación de forma independiente por cada devengo total o parcial de la renta que se sujeta a gravamen en este régimen especial, la regulación en cuestión no permitía compensación entre aquellas.

Debido a que es posible que los impatriados antes de decidir tributar por el régimen especial de trabajadores desplazados hubiesen satisfecho cuotas del IRNR, se les permitía deducirse las cuotas satisfechas del IRNR de su cuota íntegra⁵

- El art.113 establecía lo referente a la duración del régimen, que en base a este artículo comprendía el período impositivo en que el contribuyente se trasladaba a España y obtenía en nuestro país su nueva residencia fiscal y los cinco períodos impositivos siguientes.

- El art.114 indicaba cómo se debe llevar a cabo el ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial, que *“deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de*

⁵ Debemos tener presente que la regulación contemplaba entonces un plazo de 6 meses para elegir este régimen especial.

seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen”.

- El art. 115 señalaba la forma de renunciar al régimen, indicando que el contribuyente que hubiese elegido este régimen especial podría renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al comienzo del año en que pretendía que su renuncia tuviese efectos.

- El art. 116 hablaba de la exclusión del régimen, exclusión que tenía lugar en caso de que el contribuyente que hubiese elegido tributar por este régimen especial no respetasen alguna de las condiciones previstas para poder aplicarlo.

- El art.117 se refería a cómo se debe llevar a cabo la comunicación por la que se determina la opción de aplicar el régimen con la Administración tributaria y la forma de acreditar el régimen especial.

- El art. 118 hacía referencia, por último, a la forma en la que los contribuyentes de este nuevo régimen debían certificar la residencia fiscal en España.

2.3. ORDEN EHA/848/2008, DE 24 DE MARZO

En 2008, el Ministerio de Economía y Hacienda⁶ dictó la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, a través de la cual aprobó el nuevo modelo 150 de declaración del IRPF para aquellos contribuyentes que habían elegido tributar por el régimen especial de trabajadores desplazados a nuestro país y el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de opción por este nuevo régimen fiscal. La decisión de dictar esta Orden fue motivada por querer adaptar la realidad a la nueva normativa sobre el régimen de impatriados, tanto a la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, que introdujo en España dicho nuevo

⁶ Ministerio entonces dirigido por el Ministro de Economía y Hacienda, y a la vez Vicepresidente Segundo del Gobierno, D. Pedro Solbes Mira.

régimen, como al RD 687/2005, de 10 de junio, que modificó el Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 1775/2004, de 30 de julio⁷.

Concretamente, el art.1 de esta Orden EHA aprobó el modelo de declaración del IRPF en el caso de trabajadores que se desplazasen a territorio español; y el art. 6 de dicha Orden EHA aprobó el modelo de comunicación de la opción, la renuncia y la exclusión del nuevo régimen de impatriados.

2.4. LEY 26/2009, DE 23 DE DICIEMBRE

A través de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, se lleva a cabo una modificación de gran relevancia del régimen especial de trabajadores desplazados a España.

La Disposición Final Decimotercera, apartado uno, de la mencionada Ley 26/2009, modificó el art. 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Dicha modificación consistió en introducir un sexto requisito para que un contribuyente pudiese optar por tributar por el régimen especial de los trabajadores desplazados. Ese nuevo requisito consistió en *“que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales”*⁸

La introducción de este límite cuantitativo trataba de atajar la polémica social que generaba el hecho de que personas con rentas muy elevadas tributasen a un tipo impositivo claramente más ventajoso.

⁷ Información obtenida de la exposición de motivos de la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban el modelo 150 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican otras disposiciones en relación con la gestión de determinadas autoliquidaciones.

⁸ Transcripción literal del nuevo apartado f) del art. 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, introducido por la Disposición Final Decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

Esta modificación de los requisitos del art. 93 tuvo eficacia desde el 1 de enero de 2010. Además, el apartado segundo de la mencionada Disposición Final Decimotercera estableció que, con efectos desde el 1 de enero de 2010, estaría vigente una nueva disposición transitoria decimoséptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, por medio de la cual *“los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010 podrán aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a la redacción del citado artículo en vigor a 31 de diciembre de 2009”*. Es decir, por medio de esta nueva disposición transitoria, se estaban respetando los derechos que habían adquirido los contribuyentes de este régimen especial de impatriados desplazados a España antes del 1 de enero de 2010, ya que se les permitía seguir beneficiándose de este nuevo régimen aunque sus retribuciones derivadas del contrato de trabajo en cada periodo impositivo superasen la cantidad de 600.000€ anuales.⁹

Antes de continuar, debemos preguntarnos, en referencia a las dos modificaciones introducidas por parte de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, por qué se introdujo esta cláusula de salvaguardia en la nueva disposición transitoria para los trabajadores que se hubieran desplazado con anterioridad al 1 de enero de 2010. La razón lógica es la de proteger la seguridad jurídica; con esta medida se consiguió reforzar el sentimiento de confianza en el sistema tributario por parte del contribuyente y la estabilidad de nuestro sistema tributario.

La introducción del nuevo requisito cuantitativo de que las retribuciones por el trabajo debían ser inferiores a 600.000€ provocó que se pusiesen de relieve varios problemas.

⁹ Iratxe Celaya Acordarrementería,(2010) *Foro de Actualidad Modificaciones Fiscales para 2010* (p. 82). Disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2511/documento/articuloUM.pdf?id=3037> [consulta el 22/02/2019].

Parte de la Doctrina entendió que esta modificación podía ser anticonstitucional por vulneración del art. 134.7 CE¹⁰, al entenderse que no existía habilitación legal para añadir este nuevo requisito cuantitativo.

Otro problema que se generó a raíz de esta modificación fue el referente a la falta de acuerdo a la hora de determinar qué se debía entender por retribuciones previsibles, problema derivado por la falta de claridad de la ley. Ante la falta de concreción legal, es lógico entender que estas retribuciones abarcaban tanto las retribuciones dinerarias como en especie, y tanto las fijas como las variables. A todo esto se suma que la ley tampoco aclaraba qué se debía entender por “previsibles”, por lo que hubo que acudir a la Doctrina, que determinó que podría entenderse por previsibles las retribuciones que se percibían en el ejercicio inmediatamente anterior.

Otra duda que se generó a raíz de la introducción de este nuevo requisito cuantitativo fue la referente a la expresión “*en cada uno de los períodos en que se aplique el régimen*”. No quedó claro si el hecho de que el contribuyente incumpliese el requisito de obtener menos de 600.000€ como retribuciones del trabajo suponía perder el derecho a poder tributar por el régimen de impatriados en el ejercicio en el que se incumplía y los siguientes, o si se perdía tal derecho desde que el trabajador se desplazaba a nuestro país. Lo lógico parece pensar que dicho incumplimiento no podía tener efectos retroactivos, principalmente porque el IRPF es un impuesto periódico que se devenga anualmente. Además, otra razón de peso para descartar un posible efecto retroactivo por incumplimiento de este nuevo requisito es el hecho de que hasta entonces no se ha reconocido efectos retroactivos al incumplimiento de los otros cinco requisitos contemplados para poder aplicar este régimen especial.¹¹

¹⁰ El art. 134.7 CE establece literalmente que “*La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea*”.

¹¹ Álvarez Barbeito, P; Calderón Carrero. JM. (2010).*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados* NETBIBLO, La Coruña, (pp. 63-68).

No debemos olvidar otro problema que generó la introducción del límite cuantitativo de los 600.000€, éste fue el error de salto. En el momento en que un trabajador obtiene un céntimo de euro superior al límite indicado el tipo impositivo se dispara, generando que rentas prácticamente iguales tributen de forma muy distinta, pues supone pasar de un tipo de gravamen del 24% a un 43%, un salto muy significativo¹².

Por último, antes de finalizar con este apartado, querría destacar que, en mi opinión, la introducción de un límite cuantitativo como requisito para poder aplicar este régimen puede, en ciertos casos, ir en contra del fundamento del mismo. Debemos recordar que el objetivo de este régimen especial es atraer a trabajadores altamente cualificados a las empresas españolas para hacerlas más competitivas en una economía globalizada, por lo que este requisito supone una limitación a la hora de atraer a esos trabajadores con gran formación ya que impide poder beneficiarse del régimen de impatriados a los trabajadores con una retribución mayor a los 600.000€, una cantidad que en grandes empresas y en puestos de relevancia no es de extrañar que puedan cobrar determinados trabajadores.¹³

2.5. LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, supone la última gran reforma al régimen especial de los trabajadores desplazados a España. Concretamente, es el art.1 de esta nueva ley, apartado 59, el que modifica el art. 93 de la LIRPF

¹² Reflexión a raíz de unas declaraciones de Díaz Súpico, G y Falcón y Tella, R citadas en la revista: Menéndez de Miguel, MT (2015) *Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados*, Revista Quincena Fiscal, núm. 18, p.3.

¹³ El País (2011) *El sueldo medio de los consejeros ejecutivos y principales directivos de las firmas del Ibex superó el millón de euros en 2010, pero varía mucho entre compañías*. Disponible en: https://elpais.com/diario/2011/03/06/economia/1299366001_850215.html [consulta el 22/02/2019].

Este cambio legislativo del régimen especial empezó a tener efectos el 1 de enero de 2015.

Digo que fue una gran reforma, porque introdujo varios cambios importantes en lo referente a los requisitos que se exigían en el art. 93 de la LIRPF para poder tributar como impatriado. Estos cambios fueron los siguientes:

- El apartado a) del art. 93 LIRPF pasa de usar el término “años” a usar el término “periodos impositivos”, por lo que queda redactado de la siguiente forma: *“Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español”¹⁴*. Es cierto que este cambio no tiene una especial relevancia práctica debido a que en el IRPF el periodo impositivo, con carácter general, es el año natural, por lo que es, en principio, indiferente hablar de año que de periodo impositivo, a estos efectos.

- La Ley 26/2009 cambia la redacción del apartado b) del art. 93 LIRPF y añade que, aparte de que el desplazamiento se tenga que producir como consecuencia de un contrato de trabajo, puede asimismo deberse a la adquisición de la condición de administrador en determinadas circunstancias, exigiendo en este caso que el impatriado no sea participe del capital de la sociedad que va a administrar o que si participa no quede vinculado en los términos que contempla la LIS en su art.18, que en la práctica se traduce en que el administrador para cumplir con este requisito no puede tener una participación superior al 25%.

No debemos olvidar que, en relación a este segundo requisito, la nueva regulación excluye de este régimen a los deportistas profesionales, decisión motivada por las numerosas críticas que se generaron al considerar que los futbolistas de élite eran los que en el fondo se estaban beneficiando de este régimen especial.

¹⁴ Transcripción literal de la nueva redacción del art. 93, apartado a), introducida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

- El apartado c) del nuevo art. 93 va a incluir como requisito que los rendimientos del trabajador no puedan ser calificados como obtenidos a través de un establecimiento permanente¹⁵.

- La reforma suprime el requisito de que *“las retribuciones previsibles derivadas del contrato no superasen la cuantía de los 600.000€”*. Debemos recordar que la introducción de este límite cuantitativo generó mucha polémica por los problemas que generaba y que he indicado en el apartado 2.4 del presente trabajo.

Pero la reforma no solo elimina este requisito. También elimina la exigencia de que los trabajos tuvieran que realizarse para una entidad residente en territorio español o para un establecimiento permanente en España en el caso de una entidad no residente y llevarse a cabo dichos trabajos en nuestro país; y acaba igualmente con la obligación de que no se obtuvieran rendimientos exentos del IRNR, lo cual había generado problemas a la hora de determinar si las indemnizaciones y dietas exentas provocaban que el impatriado no pudiese tributar por este régimen especial.

Además, la presente Ley introduce el actual apartado 2, que determina que la deuda tributaria para los contribuyentes de este régimen se calcula en base a las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, pero aplicando una serie de especialidades que serán objeto de análisis posteriormente en este trabajo, algunas de las cuales son las siguientes:

¹⁵ El art. 13.1.a) del TRLIRNR especifica que *“se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. Constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”*.

- *“No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido”.*
- *“La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”.*
- *“A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas”.*

Por lo expuesto, parece posible afirmar que el objetivo de esta reforma fue flexibilizar los requisitos para poder tributar por este régimen especial para trabajadores desplazados y solucionar los diversos problemas que generaban algunos de los requisitos eliminados por esta Ley 26/2014, de 27 de noviembre¹⁶.

2.6. REAL DECRETO 633/2015, DE 10 DE JULIO

Como ya he indicado en el apartado anterior, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, introdujo varias modificaciones en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, la Ley del IRPF. Esto provocó la necesidad de modificar y adaptar el Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo, a la nueva regulación del impuesto.

Este nuevo Real Decreto dedica su art.1, apartados 31 a 36, a adaptar el Reglamento del IRPF a la nueva reforma. Dentro de los numerosos cambios que introduce esta reforma, cabe destacar la nueva redacción que se da a los apartados 1 y 2 del art. 114.

¹⁶ Análisis de la reforma realizado en base a la lectura de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y de la lectura de: Menéndez de Miguel, MT (2015) “Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados”, ob.cit, p. 1-5.

Debemos partir del hecho de que, en base al apartado 2, b) del art. 93 LIRPF, apartado encargado de determinar cómo se debe calcular la deuda tributaria en caso de los contribuyentes del régimen especial de trabajadores desplazados, *“la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”*. Es decir, aunque los rendimientos del trabajo procedan de fuente extranjera se entenderán a efectos de este régimen especial como rendimientos obtenidos en España. En base al reformado art. 114 del RIRPF, no se podrán entender como obtenidos durante la aplicación del régimen especial de impatriados los rendimientos derivados de actividades realizadas antes del desplazamiento del trabajador a España o los rendimientos que se obtengan posteriormente al día en que el impatriado comunique a la Agencia Tributaria que su desplazamiento a territorio español ha llegado a su fin, aunque siga residiendo fiscalmente en España.

Antes de la modificación de la LIRPF no hacía falta esta matización, debido a que en base a la redacción anterior de la ley solo se tributaba en este régimen especial por los rendimientos del trabajo efectivamente obtenidos en España, y no se entendían los rendimientos del trabajo procedentes del extranjero como rendimientos obtenidos en España.

La modificación anteriormente explicada tiene mucha relevancia, debido a que para ciertos contribuyentes puede generar que su base imponible se vea incrementada de forma muy significativa, al incluir rendimientos procedentes del extranjero, pero sobre todo porque puede generar casos de doble imposición. Recordemos que la nueva redacción del art. 93.2 LIRPF no permite aplicar la deducción por doble imposición internacional que prevé la LIRPF. Por ello, en la redacción final del nuevo RIRPF se incluyó una deducción por doble imposición internacional. Concretamente, la letra b) del apartado 2.b del nuevo art.114 del RIRPF establece que será aplicable *“la deducción por doble imposición internacional a que se refiere el art. 80 de la LIRPF para los casos de rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por*

*ciento de la parte de la cuota íntegra correspondientes a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo*¹⁷.

¹⁷ Análisis de la relevancia de la modificación del RIRPF, introducida por el RD 633/2015 de 10 de julio, en base a la lectura de la revista: Menéndez de Miguel, MT (2015) “Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados”, ob.cit, p. 1-5.

3. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN ACTUAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS

3.1. FINALIDAD DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS

Para entender adecuadamente cuál es la finalidad que persigue el legislador al introducir este régimen fiscal especial en nuestro ordenamiento jurídico hay que ser consciente de la realidad económica en la que nos encontramos.

Desde hace unas décadas vivimos en una economía cada vez más globalizada, las relaciones económicas ya no se limitan a producirse dentro de unas fronteras estatales, sino que las relaciones económicas son cada vez más internacionales. Los mercados de finanzas, producción y también de empleo han sufrido un proceso de internalización e integración

En concreto, en lo que atañe al sector del empleo, el legislador con la introducción de este régimen está buscando internacionalizar el mercado español atrayendo a trabajadores extranjeros altamente cualificados que doten a las empresas españolas de una alta competitividad internacional dentro de los mercados internacionales en los que se mueven. Por lo tanto, el Estado español, a través de su política tributaria, está intentando abrir nuestra economía y hacer a nuestras empresas más productivas y competitivas, ofreciendo un régimen fiscal especial y más beneficioso, que a continuación explicaré, a los trabajadores cualificados que cumplan una serie de requisitos exigidos por nuestro ordenamiento jurídico.

Además, hay que tener muy presente el objetivo recaudatorio que tiene este régimen fiscal. Debemos ser conscientes de que el objetivo de un Estado es siempre obtener el mayor número de ingresos posibles, y los trabajadores desplazados suponen una buena fuente de ingresos para las arcas públicas del Estado, al desplazarse los impatriados a territorio español traen consigo ingresos que van a tributar en España y ya no en el extranjero.

El legislador, al realizar e introducir este nuevo régimen en el ordenamiento jurídico español ha tenido que ser muy cuidadoso en su diseño,

ya que un régimen tributario especial que busca conceder beneficios fiscales a un grupo de personas concretas puede llegar a suponer una lesión al principio de igualdad¹⁸, por conceder un régimen fiscal distinto a los impatriados respecto del resto de los contribuyentes residentes¹⁹.

3.2. LA RESIDENCIA FISCAL

3.2.1. Determinación de la residencia fiscal habitual en base a la LIRPF

Debemos partir del hecho de que nuestro legislador usa el criterio de la “residencia fiscal” para determinar cuándo un contribuyente está sujeto al IRPF o cuando un contribuyente debe tributar por el IRNR. Es decir, la residencia fiscal es muy trascendental en el ámbito tributario por ser el criterio de la residencia fiscal el criterio de sujeción utilizado en impuestos como el IRPF, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el Impuesto de Patrimonio, etc.

Pese a su importancia, no es sencillo definir qué se entiende por residencia fiscal, por ello, el legislador ha utilizado una serie de circunstancias como parámetros para determinar que una persona física es residente en nuestro país. Es el art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto

¹⁸ El principio de igualdad supone “*que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional*”. Definición obtenida de la página web del Grupo Wolters Kluwer, disponible en: http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjc2MjtbLUouLM_DxblwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAwRUhCjUAAAA=WKE

¹⁹ Reflexión realizada en base a la lectura de la publicación: Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, Documentos de Trabajo núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, capítulo V, pp 109-110.

sobre la Renta de las Personas Físicas, donde el legislador ha reflejado cuáles son los criterios que determinan que una persona, a efectos tributarios, reside en España.

A continuación, se procede a explicar cuáles son esas circunstancias que determinan que una persona sea residente habitual en España:

- El art.9.1. a) establece que se considerará que el contribuyente tiene su residencia habitual en nuestro Estado cuando *“permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español”*. A continuación, el legislador especifica claramente que las ausencias esporádicas se computarán como periodo de permanencia, salvo prueba en contrario del contribuyente acreditando su residencia en otro Estado.

Usar el término “permanencia” por parte del legislador es problemático, al tratarse de un concepto que hace referencia a una realidad difícil de comprobar, sobre todo en una época como la actual donde la libre circulación es una libertad básica para un ciudadano europeo. A esto se une el hecho de que en la actualidad existe un flujo internacional continuo de personas debido a la facilidad de los medios de transporte y a la eliminación de las fronteras interiores para los Estados miembros de la Unión Europea. Por estas razones el legislador ha intentado facilitar la situación indicando que el tiempo de ausencia, en principio, se contabilice como permanencia e invirtiendo la carga de la prueba, indicando que se contará la ausencia como presencia excepto que el contribuyente acredite su residencia en otro Estado²⁰.

Se genera otro problema a raíz de este art.9.1. a), que es el referido a cuándo empezar a contabilizar la permanencia. En el caso de los residentes en nuestro país al inicio del año no hay problema, se comienzan a contar los días de permanencia a partir del inicio del periodo impositivo, es decir, el día 1 de enero, y hasta el 31 de diciembre, final del periodo impositivo; pero, en el caso de los no residentes a principio del periodo impositivo, se produce la dificultad

²⁰ Reflexión a raíz de la lectura de: García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (p.18).

de concretar si la simple estancia física de la persona es suficiente como para iniciar el cómputo²¹ o si es necesario una presencia significativa²² o la expedición de, por ejemplo, un permiso de residencia. Lo lógico, a mi parecer, es que el período de permanencia empezase a contar automáticamente desde el momento en que la persona se encuentra físicamente en nuestro país, sin necesidad de que, por ejemplo, posea un permiso de residencia, pero sí exigiendo que esa estancia sea con vocación de permanencia y no estancia de carácter vacacional u ocasional²³.

Otro problema que surge al aplicar este art.9.1.a) LIRPF es el provocado por el uso, por parte del legislador, de la expresión “ausencias esporádicas”, por no quedar claro qué se tiene que entender por ausencias esporádicas. La Dirección General de Tributos (DGT), en su contestación a la consulta efectuada con fecha 29 de abril de 2002, determinó que la ausencia se considerará esporádica mientras la persona no acredite su residencia fiscal en otro Estado²⁴. La Doctrina ha sido más divergente a la hora de determinar su significado, pero de todas las posiciones doctrinales queda claro que son dos los elementos necesarios para considerar una ausencia como esporádica: un elemento temporal que exige que sea una ausencia por un corto periodo de tiempo, y un elemento intencional que exige que esté presente la intención de regresar²⁵.

Surge otro interrogante más cuando planteamos llevar a la práctica este apartado a) del art 9.1 LIRPF: saber cómo debe acreditarse la residencia en

²¹ Posición defendida por Baena Aguilar, A (1994), en su obra: *La obligación real de contribuir en el IRPF*, ARANZADI (p. 102).

²² Posición defendida por Carmona Fernández, N (2001): *Residencia de las personas físicas y las entidades*, CISSPRAXIS (p.66).

²³ Reflexión a raíz de la lectura de: García Carretero, B. (2006).*La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (pp.19-20).

²⁴ Esta posición adoptada por la Administración claramente la favorece, al invertir la carga de la prueba y al atraer un mayor número de personas a tributación en España.

²⁵ Reflexión a raíz de la lectura de: García Carretero, B. (2006).*La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (pp. 22-23).

otro Estado para que no computen las ausencias. La práctica habitual por parte de la Administración Tributaria ha sido considerar como único método válido, para entender que ha quedado acreditada la residencia en otro país, el certificado de residencia que expida la Administración Tributaria del otro Estado²⁶.

Por último, el legislador, en lo referente a este apartado, especifica que:

– *“En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural”.*

– *“Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas”²⁷.*

• El art.9.1.b) establece como otra circunstancia que determina la residencia fiscal en nuestro país el hecho de que *“radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”*. La Administración puede acudir tanto al criterio anterior como a este para determinar la residencia fiscal, pero la pauta que ha seguido dicha Administración ha sido utilizar el criterio de la permanencia como el principal y el criterio de las actividades o interés económicos como el subsidiario.

Como ocurre con el caso del criterio de permanencia, se generan varios problemas al llevar a la práctica este apartado. El primero de dichos problemas es el de determinar sobre quién recae la carga de la prueba. En principio, lo más lógico es entender que es la Administración Tributaria la que debe reunir todas las pruebas suficientes que le permitan entender que se da la circunstancia establecida por el legislador para considerar a la persona como residente habitual en nuestro país, es decir, es la Administración la que debe

²⁶ García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (pp. 26-27).

²⁷ Transcripción literal del art.9.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

conseguir las pruebas que demuestren que la persona tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Luego, una vez reunidas todas las pruebas necesarias, el considerado como residente podrá aportar las pruebas que considere oportunas para demostrar que tiene actividades económicas o intereses económicos más importantes que los españoles en otro Estado extranjero.

Otro problema que genera este apartado es el provocado por el uso del término “núcleo principal”, por tratarse de un término bastante ambiguo. La mayoría de la doctrina considera que nos encontramos ante el caso recogido en este apartado cuando la persona tenga en España intereses económicos superiores a los que posea en otro Estado.

Un interrogante a mayores que presenta la aplicación de este art.9.1.b) LIRPF, es el de determinar cuál es la extensión temporal necesaria para apreciar que se tiene el núcleo principal de una actividad o intereses económicos en España. La única respuesta lógica, a mi parecer, es entender que debemos tener en cuenta un criterio temporal que observe un periodo relativamente amplio de tiempo, ya que determinar la residencia habitual en España en base a un periodo corto de tiempo o incluso a una fecha concreta no tendría ningún sentido. El propio término “habitual” invita a pensar en que la circunstancia debe darse durante un tiempo prolongado de tiempo para poder ser considerada.

La cuestión que más problemas genera es la provocada por la ambigüedad de los términos “núcleo principal o base de intereses o actividades económicas”. Se trata de un concepto confuso al ser difícil de determinar cuál es la realidad a la que el legislador quiere referirse cuando usa en el texto normativo dichos términos.

La mayoría de la doctrina considera que la Agencia Tributaria debe prestar atención a la hora de determinar el núcleo principal o base, a dos aspectos: país donde la persona obtiene su mayor cantidad de renta y país donde la persona tenga radicados la mayor parte de su patrimonio. Aunque algunos autores han defendido una posición diferente al señalar que lo

relevante a la hora de la determinación de la residencia en base al art.9.1.b) LIRPF es atender al lugar donde se lleva a cabo la actividad empresarial-profesional o el lugar donde se realiza la gestión patrimonial.

A mi parecer, la opción más coherente es la de entender como núcleo principal o base de intereses o actividades económicas el territorio donde la persona lleve a cabo su actividad económica o realice la gestión de su patrimonio. El uso de otros criterios, como por ejemplo el criterio del lugar donde se obtenga una mayor cantidad de renta o donde se posea un mayor patrimonio, pueden conducir a considerar como residente a una persona que a lo mejor no ha pisado en un larguísimo período de tiempo el país de donde se le considera residente por obtener una gran cantidad de renta o poseer la mayor parte de su patrimonio, algo que no tendría sentido alguno. Este argumento se ve reforzado también por el hecho de que un contribuyente es contribuyente porque debe contribuir al sostenimiento de los servicios públicos que disfruta y que se financian con ingresos públicos, por ejemplo ingresos tributarios, por lo que no tendría sentido desde este punto de vista obligar a contribuir con las cargas públicas a través de tributos a una persona que no ha llegado a pisar en un largo periodo de tiempo un determinado país ni a disfrutado de sus servicios públicos, pese a recibir su mayor cantidad de renta del mismo o tener en él su mayor parte de patrimonio²⁸.

- Por último, el art.9.1 LIRPF establece que se presume, salvo que el contribuyente alegue prueba en contrario, que este reside habitualmente en nuestro país cuando residan en España de forma habitual su cónyuge y sus hijos menores que dependan de dicho contribuyente. En este caso, el legislador determina la residencia habitual en España de una determinada persona atendiendo a sus circunstancias familiares, entendiendo que una persona reside en España si tiene en nuestro país un cónyuge e hijos menores dependientes viviendo.

²⁸ Reflexiones realizadas sobre el art.9.1.b) LIRPF a raíz de la lectura de: García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (pp. 31-41).

Es importante enlazar esta circunstancia recogida por el legislador al final del mencionado apartado 1 con nuestro Código Civil (CC), en concreto el art. 68 CC que establece la obligación de que los cónyuges residan juntos como un deber legal de dichos cónyuges.

3.2.2. Conexión del art. 9 LIRPF con el régimen especial de los trabajadores regulado en el art. 93 LIRPF

Una vez explicado el contenido del art. 9 LIRPF, es importante entender su relación con el régimen especial de trabajadores desplazados, eje de este trabajo, regulado en el art. 93 LIRPF.

El mencionado art. 93, cuyo contenido detallado será objeto de los siguientes apartados del presente trabajo, establece literalmente que *“las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*. Es decir, el art. 93, aparte de exigir el cumplimiento de otros tres requisitos para poder aplicar este régimen fiscal especial, exige que el trabajador obtenga la residencia fiscal en España a consecuencia de su desplazamiento a territorio español.

El problema con la relación entre ambos preceptos se genera porque aparentemente el art. 93, en base a lo establecido en él por el legislador, se refiere al primer criterio de determinación de la residencia contenido en el art. 9.1, la permanencia más de 183 días en España durante el plazo de un año natural. Idea reforzada por el hecho de que el legislador, en el art. 115 del RIRPF, al determinar cuál es el periodo impositivo en el que se adquiere la residencia, especifica que aquel será el primer año natural en el que el trabajador desplazado pertenezca en España más de 183 días.

Pero, la pregunta que debemos hacernos entonces es: ¿Qué ocurre con los otros dos criterios de determinación de la residencia contenidos en el art. 9.1 LIRPF? ¿Obtener la residencia fiscal a través de los otros dos criterios y

cumplir los requisitos del art. 93 da derecho a poder tributar por el régimen especial de impatriados?

Respecto al segundo criterio de obtención de la residencia, el criterio de tener el núcleo de intereses en España²⁹, no se puede determinar que la persona que sea residente fiscal en España por este criterio pueda beneficiarse del régimen especial de impatriados. Es cierto que, a efectos fiscales, esa persona ha obtenido su residencia fiscal en nuestro país, pero no cumple con el requisito establecido en el art. 115 RIRPF de la permanencia más de 183 días en territorio español. Por ello, pueden darse casos donde nos podemos encontrar con que un trabajador desplazado residente fiscal en España por el criterio del núcleo de intereses y que cumple con los requisitos exigidos por el art. 93 LIRPF, no puede optar por este régimen por no cumplir con el mencionado art. 115 RIRPF.

Con respecto al tercer criterio de obtención de la residencia, el criterio de la presunción por vínculos familiares³⁰, no se genera tanto problema, ya que el art. 93 LIRPF es claro al exigir como requisito el desplazamiento a territorio español del trabajador, por lo que no es suficiente con que el contribuyente sea residente fiscal en España por el vínculo del parentesco, siendo necesario un desplazamiento efectivo del trabajador a España³¹.

²⁹ Criterio establecido por el art.9.1.b) LIRPF, donde se establece literalmente: *“Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”*.

³⁰ Recordemos que el art.9.1 LIRPF establece la presunción de residencia por vínculos familiares, en concreto el legislador establece: *“Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”*.

³¹ El apartado 3.2.2 ha sido explicado a raíz de la lectura de Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018), “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, pp 112-115.

3.3. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS

A tenor de la lectura del art. 93 LIRPF, es fácil apreciar que el legislador establece dos tipos de requisitos que deben cumplirse para poder optar por tributar por este régimen fiscal especial. Debemos diferenciar entre los requisitos subjetivos y los requisitos objetivos.

3.3.1. Requisitos subjetivos

Centrándonos en los requisitos subjetivos que debe cumplir el contribuyente para poder optar por el régimen de impatriados, cabe observar que al comienzo del art. 93 LIRPF, el legislador habla de *“las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español”*. Por lo que podemos comenzar afirmando que no pueden someterse a este régimen especial las personas jurídicas ni las personas que constituyan unidad familiar, ya que no se les considera contribuyentes a efectos del IRPF. Dicho de otra forma, pueden optar por tributar por el régimen especial regulado por el art. 93 LIRPF las personas físicas consideradas aisladamente³².

Como ya se ha indicado previamente, el art. 93 LIRPF no dice nada al respecto de cuál es el criterio de obtención de la residencia, de los recogidos en el art. 9.1 LIRPF, que debe utilizar los impatriados para que la Administración Tributaria pueda considerarlos como residentes a efectos de este régimen especial. Lo único que el legislador establece es que debe ser a consecuencia de su desplazamiento a territorio español. Pero lo cierto es que del análisis del mencionado artículo se puede derivar que el criterio de obtención de la residencia válido será el de permanencia durante más de 183 días en España, y no los otros dos criterios del centro de intereses económicos y de la vinculación familiar. Idea reforzada por el hecho de que el legislador, en el art. 115 RIRPF, ha establecido que, a efectos del cómputo del tiempo de

³² Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, pp 115-116.

duración del régimen de impatriados, “se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días”.³³

3.3.2. Requisitos objetivos

El legislador ha establecido tres requisitos en el art.93 LIRPF, que explicaré a continuación.

3.3.2.1. Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

El legislador condiciona el poder tributar por este régimen especial al hecho de no haber residido en España durante los diez períodos impositivos anteriores al periodo impositivo en el que el trabajador se desplaza a España.

Debemos preguntarnos entonces: ¿cuál es el motivo que ha llevado al legislador a introducir como requisito la prohibición de residir previamente durante un plazo de tiempo en España? El objetivo es evitar conductas fraudulentas por parte de los contribuyentes que quisiesen aprovecharse de la considerable rebaja fiscal que supone la aplicación de este régimen especial, evitando así la posible conducta de un trabajador extranjero que se desplazase y permaneciese en España el periodo de tiempo durante el cual se pudiese aprovechar de la rebaja fiscal, y una vez acabado ese tiempo, regresase a su país de origen adquiriendo de nuevo su residencia en él para así poder volver a España de nuevo y ser considerado una vez más trabajador desplazado y volver a aprovecharse de la rebaja fiscal del régimen de impatriados durante un nuevo periodo de tiempo.

Este requisito genera varios problemas. El primero de ellos es sobre la incertidumbre que crea el legislador por no indicar cuándo debe comenzar a

³³ Sanz Clavijo, Alfonso (2013) “El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España”, *Documentos*, núm. 2, Instituto de Estudios Fiscales. (pp 21-24).

contar el plazo, si debe considerarse el año en el que se produce el desplazamiento o el año en el que el trabajador desplazado adquiere la residencia fiscal. La mayoría de la doctrina ha entendido que se debe empezar a contar desde el año en el que se produce el desplazamiento del trabajador, opinión fundada en el hecho de que es la más favorable con el objetivo que persigue este régimen, el de atraer a un mayor número de trabajadores cualificados que doten de competitividad internacional a las empresas españolas y aumenten los ingresos de las arcas públicas de nuestro país.

También, es generalizada la opinión de que el legislador, al introducir este requisito, se ha excedido en la duración del plazo de prohibición de residencia previa, pues se considera que los diez años son excesivos. Uno de los argumentos usados para apoyar esta idea es el de que ese excesivo plazo puede evitar que trabajadores altamente cualificados no se trasladen a España a trabajar para una empresa española debido a que por algún motivo se han desplazado a España con anterioridad por razones profesionales y han estado un periodo superior a los 183 días en territorio español, conjunto de días que no es difícil que supere un trabajador si se dedica a sectores que realicen obras o proyectos de gran calibre.

Para no perjudicar a estos impatriados, que encajen en la situación anteriormente descrita, se han planteado dos posibles soluciones:

- La reducción del plazo a un tiempo inferior que reduzca el número de posibles beneficiados afectados por esta prohibición. Por ejemplo, la reducción a cinco años como ocurre en la legislación portuguesa o francesa.
- Descontar los posibles periodos de residencia previos durante el plazo de prohibición del tiempo de disfrute establecido para el régimen. Es decir, que se descuente a los seis años de régimen fiscal especial, el tiempo que se ha residido en España dentro del plazo de prohibición previa establecido. Esta solución ha sido aplicada por los Países Bajos.³⁴

³⁴ Sanz Clavijo, Alfonso (2013) *El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España*, ob.cit (pp 25-26).

3.3.2.2. *Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de una de las causas indicadas en el art.93.1. b.*

El mencionado apartado 1.b) establece las dos causas motivadoras del desplazamiento que permiten al impatriado poder hacer uso del régimen especial, causas que se deben dar con anterioridad al traslado y no con posterioridad. Las causas son:

- *“Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio”.* Con exactamente estas palabras establece el legislador la primera causa motivadora del desplazamiento que permite la aplicación del régimen de impatriados. Se cumple esta condición cuando el trabajador se desplaza a España porque ha firmado un contrato de trabajo por el que inicia una relación laboral ordinaria o especial, que no sea la de deportista profesional mencionada, e incluso estatutaria con una empresa o cualquier otro empleador español.

La exclusión de los deportistas profesionales introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, obedece a que no encajan con el prototipo de trabajador que busca atraer el legislador con la implantación de este régimen. Recordemos que el fundamento de este régimen especial es atraer a trabajadores altamente cualificados con formación especializada que doten de una mayor competitividad a las empresas españolas y por ende a la economía nacional.

- *“Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*

Con estas frases el legislador está permitiendo la aplicación de este régimen de impatriados a las personas que se desplacen a España por ser administradores de una entidad en la que no tenga participación o, en caso de

tenerla, sea inferior al 25% del capital de la sociedad, que es el límite máximo que establece el art. 18 LIS para no considerar a la entidad como vinculada.³⁵

3.3.2.3. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español

Este es un requisito relativamente novedoso introducido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. El legislador condiciona la posibilidad de que el impatriado pueda tributar por el régimen especial a que no obtenga en España rentas por medio de establecimiento permanente.

Debemos preguntarnos entonces qué son las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, para poder establecer con claridad cuándo un contribuyente no obtiene dichas rentas y puede tributar por el régimen especial de impatriados. La respuesta la encontramos en el art. 13 de LIRNR, aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, que establece, literalmente, que *“se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”*.

Este requisito viene justificado por la propia naturaleza del régimen de impatriados. Debemos tener presente que el art. 93 LIRPF lo que concede es la posibilidad al trabajador desplazado de tributar por el IRNR manteniendo la condición de contribuyente del IRPF, asimilándolo a los contribuyentes sin establecimiento permanente. No tendría sentido entonces tributar por este régimen especial si se da el caso de que el impatriado obtenga rentas mediante un establecimiento permanente en España.

³⁵ Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición, ob.cit, pp 117-118.

3.4. CONTENIDO DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS

Una vez explicado el fundamento y los requisitos para poder tributar por el régimen de impatriados, voy a centrarme en explicar el contenido del mismo.

El apartado 2 del art. 93 LIRPF establece que para los contribuyentes del mismo se determinará la deuda tributaria con arreglo a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, es decir, el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LIRNR). Se debe calcular la deuda tributaria en base a lo determinado en la mencionada ley para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con las especialidades que establece el mencionado apartado 2 del art.93 LIRPF. En los siguientes epígrafes, se abordará el estudio de las mencionadas especialidades.

3.4.1. “No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I de la LIRNR”

Con estas palabras comienza la letra a) del apartado 2. El legislador ha decidido excluir específicamente determinados preceptos de la LIRNR, a la hora de aplicar el régimen de impatriados.

Lo primero que debemos preguntarnos entonces es qué regulan los artículos excluidos por el legislador:

- El art. 5 establece quiénes son los contribuyentes a efectos del IRNR.
- El art. 6 establece cómo se debe determinar la residencia fiscal.
- El art. 8 determina cómo se realiza la individualización de rentas.
- El art. 9 indica quiénes son responsables del impuesto.
- El art. 10 establece la obligación de que el contribuyente por el IRNR nombre a un representante ante la Administración Tributaria en lo relativo a sus obligaciones como contribuyente del IRNR.
- El art. 11 prevé cómo se determinará el domicilio fiscal en España para los no residentes, a efectos de las obligaciones tributarias relativas al IRNR.

- El art. 14 recoge las rentas que se consideran exentas a efectos del IRNR. Antes de la Ley 26/2014, un requisito para poder tributar por este régimen era que el impatriado no obtuviese rendimientos del trabajo exentos de tributación por la LIRNR. Tras la reforma, este requisito ha desaparecido, pero el legislador sigue excluyendo las rentas exentas en base al art. 14 LIRNR para los contribuyentes por el régimen especial por medio de la prohibición de aplicación del mencionado art. 14 establecida en el apartado 2, a) del art. 93.

Una vez explicados brevemente los artículos que se exceptúan de ser aplicados en lo relativo al régimen de impatriados, hay que preguntarse entonces por la razón que ha llevado al legislador a establecer esta exclusión.

La razón es sencilla: los impatriados que tributan por el régimen especial son contribuyentes del IRPF; dicho de otra forma, son sujetos pasivos del IRPF y no del IRNR, y los artículos anteriormente mencionados hacen referencia a aspectos propios y personales de contribuyentes de IRNR que no pueden ser aplicados a contribuyentes del IRPF³⁶.

3.4.2. “La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”

El legislador establece por medio de esta frase una ficción: se presume que cualquier rendimiento del trabajo que obtenga el impatriado sometido al régimen especial se ha obtenido en España.

Esta especialidad no es principalmente incentivadora para atraer a trabajadores con alta formación. En realidad, tiene más bien un efecto disuasorio, ya que supone que el impatriado tributará por un mayor número de renta y por lo tanto le supondrá un mayor esfuerzo económico.

³⁶ Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018, “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, pp 119-120.

Para evitar este posible efecto desincentivador, el legislador introdujo una reforma del RIRPF por medio del Real Decreto 633/2015, de 10 de junio. Concretamente, modificó el art. 113 RIRPF³⁷, estableciendo que los rendimientos del trabajo obtenidos fuera de España antes del desplazamiento del impatriado a España no tributarán en España en lo relativo al régimen especial, lo que no impide que tributen si se dan las circunstancias como rentas obtenidas en España objeto de gravamen en el IRNR.

3.4.3. “A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas”

Merced a esta especialidad, introducida por la letra c) del art.93.2 LIRPF, el legislador establece la obligación de que las rentas obtenidas por el impatriado en España durante el año natural en cuestión se graven de forma acumulada, sin permitir compensar unas con otras. Esto tiene consecuencias, ya que no se podrá tributar separadamente por cada devengo de la renta y habrá una única base liquidable.

¿Por qué el legislador obliga a gravar acumuladamente las rentas sin permitir su compensación entre las mismas? La explicación se encuentra en la intención de lograr mayor progresividad, puesto que la ley prevé una escala de gravamen con varios tipos impositivos en función de la cantidad que alcance la

³⁷ Transcripción literal del art.113.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: “A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación prevista en el apartado 3 del artículo 119 de este Reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes”.

base liquidable, siendo el tipo impositivo mayor cuanto mayor sea la base liquidable.³⁸

3.4.4. “La base liquidable”

El art.93.2.d) establece literalmente que *“la base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas”*. Por lo tanto, tenemos que saber cuáles son las rentas a las que se refiere el art. 25.1.f) LIRNR. El mencionado artículo hace referencia a:

- Los dividendos y demás rendimientos procedentes de la participación en los fondos propios de una entidad.
- Los intereses y demás rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios del contribuyente.
- Las ganancias patrimoniales generadas a raíz de la transmisión de elementos patrimoniales.

Por lo tanto, queda claro que el legislador establece que la base liquidable está formada por las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural y que se debe diferenciar dentro de dichas rentas las que provengan de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales por un lado y por otro lado el resto de rentas³⁹.

³⁸ Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, pp 120-121.

³⁹ Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, pp 121.

3.4.5. “La determinación de la cuota íntegra” y la determinación de la cuota diferencial

El apartado encargado de establecer cómo se lleva a cabo la determinación de la cuota íntegra⁴⁰ es el apartado e) del art.93.2 LIRPF. El legislador diferencia entre las rentas del art. 25.1.f) LIRNR y el resto de rentas, estableciendo una escala de tipos impositivos aplicables distintos a cada una de ellas.

La parte de la renta obtenida por el trabajador impatriado correspondientes a rentas que no sean las rentas contempladas en el art. 25.1.f) LIRNR tiene un tipo de gravamen del 24% hasta los 600.000 euros, y por encima de los 600.000 euros se grava a un tipo del 45%. Esta es la principal ventaja del régimen de impatriados, permitir al trabajador desplazado a territorio español tributar a un tipo impositivo del 24%, en vez de hacerle tributar a un tipo impositivo que alcanzaría un 45% de ser un contribuyente ordinario del IRPF.

La parte de la renta obtenida por el trabajador desplazado integrada por rentas del art. 25.1.f) se grava a tres tipos impositivos distintos del 19% hasta los 6.000, 21% de 6.000 a 50.000 y 23% de 50.000 en adelante.

Una vez determinada la forma de calcular la cuota íntegra, cabe preguntarnos cómo se calcula la cuota diferencial⁴¹. Dicha cuota diferencial se obtiene de restar a la cuota íntegra las deducciones que prevé el art. 26 LIRNR. El mencionado art. 26 establece, en su apartado a), la deducción por donativos en base a lo establecido por el art. 68.3 LIRPF y, en su apartado b), la

⁴⁰ Significado de cuota íntegra: resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. Definición obtenida del art. 56.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁴¹ Significado de cuota diferencial: “*resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo*”. Definición obtenida del art. 56.6 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuota líquida se define como: “el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo”, en base al art. 56.5 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

deducción por las retenciones e ingresos llevados a cabo sobre la renta del contribuyente.

A mayores, debemos tener presente que cabe que el impatriado se deduzca las cantidades satisfechas como cuotas del IRNR durante el tiempo que ha tardado en empezar a tributar por el régimen de impatriados. Recordemos que hay un periodo de seis meses para ejercer el derecho de opción por tributar por el régimen especial. Todo esto en base al art. 114.2.b).a. RIRPF.

Por último, también es posible que los impatriados apliquen la deducción por doble imposición internacional que prevé el art. 80 LIRPF. De acuerdo con el mencionado artículo, *“cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero”* se podrá aplicar esta deducción. Habrá que tener presente que el art. 114.2.b).b´) RIRPF permite aplicar la mencionada deducción por doble imposición internacional, pero con el límite del 30% de la cuota íntegra en base a la totalidad de los rendimientos del trabajo generados por el trabajador desplazado en el período impositivo en cuestión.⁴²

Hay que tener en cuenta también el hecho de que la deducción prevista para familias numerosas o personas con discapacidad a cargo no se puede aplicar por los impatriados sujetos al régimen especial. Así se establece en la Consulta Vinculante V0884/2017 de 10 de abril de 2017, consulta que tiene como cuestión planteada el hecho de si se puede aplicar la deducción por familia numerosa en el caso de los impatriados sujetos al régimen del art. 93 LIRPF. En la mencionada Consulta Vinculante se especifica que la aplicación del régimen de impatriados supone determinar la deuda tributaria conforme a LIRNR, teniendo en cuenta también lo establecido por los art. 93 LIRPF y art. 114 RIRPF, por lo que no resulta aplicable el art. 81.bis LIRPF, que es el artículo que trata el tema de las deducciones por familia numerosa o personas

⁴² Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, pp 121-122.

con discapacidad a cargo, y por lo tanto no se podrá aplicar la deducción en él regulada.⁴³

3.4.6. “Las retenciones e ingresos a cuenta”

El art. 93.2.f) establece que lo relativo a las retenciones e ingresos a cuenta se deberá de realizar conforme a la normativa prevista por el legislador para el IRNR. Consiguientemente debemos acudir a la LIRNR y al RIRPF para encontrar cómo se deben realizar las retenciones e ingresos a cuenta en el régimen especial de impatriados. En particular, el art. 114.3 RIRPF establece que las retenciones e ingresos habrá que realizarlas conforme a la normativa del IRNR, añadiendo a continuación el porcentaje de retención que se debe aplicar y diferenciando dos tipos de porcentajes en función de la base, por lo que si los rendimientos del trabajo son de hasta a 600.000 euros el porcentaje de retención será del 24%, pero si supera los 600.000 euros el mencionado porcentaje será del 45%.⁴⁴

El art. 114.3 RIRPF establece que las retenciones se llevaran a cabo utilizando los modelos de declaración previstos para el IRNR para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente. Por lo que debemos acudir a la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, *“por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente”*. En base a la mencionada Orden, es el modelo 210 el que debe utilizarse para llevar a cabo la declaración ante la Administración Tributaria.

3.4.7. Obligaciones formales

Debemos tener presente que el art. 114.4 RIRPF establece que los impatriados que tributen por este régimen están obligados a presentar la declaración del IRPF, en el modelo que determine el Ministerio de Hacienda.

⁴³ Memento Práctico Fiscal 2018, Editorial: Francis Lefebvre (p.18).

⁴⁴ Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, p 122.

En particular, la norma a considerar es la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, *“por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas”*. En la mencionada Orden, se determina en el art. 1.2 que el modelo que debe utilizarse por los impatriados que tributen por el régimen especial es el modelo 151, que se presentará de forma electrónica vía internet, en el mismo plazo que se establezca de forma general para la declaración del IRPF.

3.5. EJERCICIO DE LA OPCIÓN Y PLAZO DE DURACIÓN DEL RÉGIMEN

En primer lugar, respecto a los plazos, debemos tener en cuenta que el régimen especial de impatriados tiene un plazo de validez de seis años, plazo que determina claramente el art. 93 LIRPF al establecer que el contribuyente podrá tributar por este régimen especial *“durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes”*. Idea reforzada por el art. 115 RIRPF que establece de nuevo que la duración de este régimen abarca desde el periodo impositivo en el que el impatriado obtiene la residencia fiscal y los cinco periodos impositivos siguientes. Recordemos que, a estos efectos, se considera que el régimen comienza el año en el que el contribuyente, tras desplazarse a España, permanece en territorio español un tiempo superior a 183 días, en función del art. 115 RIRPF.

El contribuyente que cumpla con los requisitos exigidos para poder tributar por este régimen especial de impatriados y quiera tributar por el mismo deberá comunicárselo a la Administración Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 116 RIRPF. El mencionado artículo estipula que el impatriado debe ejercer su opción en un plazo de seis meses que empiezan a contar desde el día en el que se inicia la actividad, de acuerdo con los datos de alta de la actividad que consten en la Seguridad Social española. La mencionada comunicación deberá llevarse a cabo por medio del modelo

aprobado por el Ministerio de Hacienda. Dicho modelo es el 149, aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, titulada: *“por la que se aprueba el modelo 151 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen”*.

La comunicación, por imperativo del art. 119.1 RIRPF, debe contener los siguientes datos e ir acompañada de la siguiente documentación:

- Identificación del impatriado y su empleador.
- La fecha de entrada en España y de inicio de la actividad.
- Documento emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria, incluyendo la fecha de inicio de la actividad, datos sobre el centro de trabajo incluyendo la dirección, y la duración del contrato.
- Copia de la carta de desplazamiento si se trata de un desplazamiento ordenado por el empleador, incluyendo la fecha de inicio de la actividad, datos sobre el centro de trabajo incluyendo la dirección, y la duración de la orden de desplazamiento.
- Documento emitido por la entidad que acredite que se ha obtenido la condición de administrador de la misma, incluyendo la fecha de inicio en la que se ha convertido el impatriado en administrador, y una mención donde se haga referencia a que la participación del impatriado en la entidad no es superior a la que impide disfrutar del régimen especial.

La Administración Tributaria deberá expedir, en un plazo inferior a diez días hábiles, un documento donde conste que el contribuyente ha optado por tributar por el régimen especial. Además, dicho documento servirá como documento justificante de la condición de contribuyente por el régimen especial, de acuerdo con lo establecido en el art. 119.2 RIRPF.

Por último, debemos hacer referencia al caso de que el impatriado haya puesto fin a su desplazamiento a España. En tal caso, y de acuerdo a lo

reflejado por el legislador en el art. 119.3 RIRPF, el impatriado deberá notificar esta circunstancia a la Administración Tributaria en un plazo máximo de un mes desde que acabó el desplazamiento, por medio del mismo modelo de comunicación que se prevé para notificar a la Administración Tributaria la opción por la aplicación del régimen especial.⁴⁵

3.6. SUPUESTOS DE RENUNCIA Y EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

Debemos partir del hecho de que el régimen de impatriados, pese a tener prevista una duración de seis años como ya se ha indicado en el apartado anterior, puede tener una duración inferior a esos seis años. Esa reducción del plazo de duración del régimen especial se puede deber a dos causas: la renuncia a seguir tributando por el régimen especial o la exclusión del régimen especial.

3.6.1. Renuncia al régimen especial de impatriados

Centrándonos primero en el supuesto de la renuncia, el impatriado la llevará a cabo por medio del modelo 149, aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, modelo también usado para llevar a cabo el ejercicio de opción. Deberá presentarse el mencionado modelo durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al comienzo del año natural en que se pretende que la renuncia tenga efectos, adjuntando al mismo una copia sellada de la comunicación de datos que se tiene que haber presentado ante el retenedor antes de la renuncia. Hay que tener presente, en referencia a la comunicación de datos al pagador, que el art. 99.10 LIRPF establece que los contribuyentes deben comunicar al pagador de rendimientos, que están sujetos a retención o ingreso a cuenta, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta, de acuerdo con lo que establezca el correspondiente reglamento, en concreto con lo establecido en el art. 88 RIRPF que es el encargado de regular lo referente a la comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador.

⁴⁵ Memento Práctico Fiscal 2018, ob.cit (pp. 19-20).

El art. 117 RIRPF se ocupa de regular reglamentariamente la renuncia al régimen. En concreto, su apartado 2 establece el procedimiento a seguir, indicando dos pasos:

- Primero: se debe presentar al retenedor la comunicación de datos contemplada en el art. 88 RIRPF, y éste deberá devolver una copia sellada.
- Segundo: se debe presentar el modelo de comunicación determinado legalmente, el modelo 149, ante la Administración Tributaria, adjuntando la copia sellada de la comunicación de datos al retenedor, como se ha explicado con anterioridad.

Hay que tener presente que el apartado 3 del art. 117 RIRPF especifica que si el impatriado que tributó por este régimen renuncia a él, no podrá volver a tributar por el mismo.⁴⁶

3.6.2. Exclusión del régimen especial de impatriados

En lo referente a la exclusión, ésta se produce cuando el impatriado, con posterioridad al inicio del régimen, ya no cumple alguno de los requisitos que se le exigen para poder tributar por este régimen especial, y viene regulada en el art. 118 RIRPF. Si se da este caso, será el contribuyente quien deba informar a la Administración Tributaria a través del mismo modelo 149 y notificarle que ya no cumple con todos los requisitos necesarios. Deberá presentar el modelo 149 en el plazo de un mes desde que el impatriado incumpla los requisitos. La exclusión surtirá efectos en el periodo impositivo en el que se produzca el incumplimiento.

Hay que tener presente también que, conforme al art. 118 RIRPF, el contribuyente debe comunicar al retenedor en el plazo de diez días, que empieza a contar desde que finaliza el plazo de un mes para que el impatriado comunique a la Administración Tributaria la exclusión, la exclusión del régimen. Desde el instante en que el impatriado ha comunicado al retenedor que ha incumplido las condiciones para tributar por este régimen, las retenciones e

⁴⁶ García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (p. 151).

ingresos a cuenta se deben practicar con arreglo a las normas propias del IRPF. Además, el mencionado art. 118.3 establece que *“el cálculo del nuevo tipo de retención se efectuará teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales”*.

Por último, mencionar que, conforme al art. 118.4 RIRPF, los contribuyentes que han sido excluidos de este régimen especial no podrán volver a tributar por el régimen especial.⁴⁷

3.7. CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

Lo relativo al certificado de residencia fiscal aparece regulado en el art. 120 RIRPF. El mencionado artículo establece en su apartado 1 que los contribuyentes que tributen por este régimen pueden solicitar el certificado de residencia fiscal en España.

Además, el apartado 2 del mencionado art. 120 otorga la posibilidad al Ministro de Hacienda, a condición de reciprocidad, de señalar los supuestos en los que se podrá emitir un certificado para acreditar la residencia fiscal en España, *“a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, a los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial”*.

Es sorprendente que el legislador use unos términos tan imprecisos como *“a condición de reciprocidad”* para un asunto de tanta importancia como es la emisión de estos certificados de residencia fiscal que tienen significativas consecuencias fiscales. La consecuencia principal y más importante que se deriva de la emisión de estos certificados es que el contribuyente, cuando el criterio de tributación sea el de residencia, no va a tributar por su renta mundial, sino que tributará en cada país por la renta que obtengan en ellos, lo que tiene

⁴⁷ García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (p. 152).

efectos positivos como es que en la mayoría de casos el tipo impositivo será menor y se evitará el efecto del incremento progresivo del tipo impositivo.⁴⁸

3.8. RÉGIMENES TRANSITORIOS

Hay que partir del hecho de que, como he indicado en el epígrafe 2, el régimen de impatriados, desde su introducción en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, ha sufrido varias modificaciones hasta llegar a la regulación actual.

Esto ha provocado que la Disposición transitoria decimoséptima de la LIRPF se pronuncie en los siguientes términos: *“los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha”*. Es decir, que los impatriados que se hubiesen trasladado a territorio español antes de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, y que hubiesen optado por tributar por el régimen de impatriados, podrán optar por seguir tributando de acuerdo a la legislación anterior a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y no tributar de acuerdo a la regulación que contiene la mencionada Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

El impatriado que se encontrase en la situación a la que se refiere la mencionada Disposición transitoria decimoséptima de la LIRPF debía haber ejercido su opción por seguir tributando por la legislación vigente a 31 de diciembre de 2014, y en caso de no haberlo hecho se le aplicaría el régimen de impatriados conforme a la nueva regulación en vigor a partir del 1 de enero de

⁴⁸ García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (p. 152-154).

2015. El ejercicio de la opción debía realizarse en la declaración del IRPF del año 2015 a través del modelo 150.

Evidentemente y conforme con lo anteriormente dicho, el impatriado que haya ejercitado la opción de seguir tributando por la regulación anterior a la reforma de 2015 determinará la deuda tributaria conforme exclusivamente por las rentas obtenidas en España, no se entenderán obtenidos en España todos los rendimientos del trabajo del impatriado como ocurre en la regulación actual, siguiendo la regulación prevista para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en la LIRNR. A este contribuyente, por ejemplo, no le será de aplicación la obligación de gravar las rentas que excedan de los 600.000€ al 47%. Pero también habrá que tener en cuenta que si supera los 600.000€ quedará excluido del régimen y no podrá seguir tributando por él acogido a la nueva normativa de 2015.⁴⁹

3.9. LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Antes de centrar la atención en la problemática de los trabajadores desplazados en relación con los Convenios de Doble Imposición (CDI), resulta necesario definir que es un CDI.

Un CDI consiste en un Tratado Internacional firmado normalmente por dos Estados -lo habitual es que sean Convenios bilaterales- mediante el cual se fijan las medidas para evitar que suceda la doble imposición fiscal internacional. En concreto, el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) define la doble imposición internacional como *“el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”*.

⁴⁹ Memento Práctico Fiscal 2018, ob.cit (pp. 19-20).

Los CDI son fundamentales para atraer inversión internacional a nuestro país, pues si no damos seguridad jurídica a los futuros inversores, ninguna persona física ni jurídica querrá invertir en nuestro Estado. España tiene firmados 103 convenios para evitar la ya explicada doble imposición internacional, de los cuales hay 94 en vigor, estando el resto en fase de tramitación.⁵⁰

Hay que tener claro, por lo tanto, cuándo a efectos de un CDI se tiene o no la consideración de residente. Si acudimos al Modelo de Convenio de la OCDE, podemos observar que en su art. 4.1 establece que será residente a los efectos del Convenio *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales”*. Pero a continuación establece una excepción, al determinar que *“no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”*. Por lo que se extrae la conclusión de que si un contribuyente solo es gravado en un determinado país por las rentas que obtenga exclusivamente en ese país no se le considerará residente a los efectos de los CDI.

Debemos recordar que a raíz de la reforma del régimen especial introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, todos los rendimientos del trabajo que obtenga el impatriado sujeto al régimen especial se consideran obtenidos en España. Por medio de esta reforma se supera la excepción introducida por el art. 4.1 MCOCDE para ser considerado residente a efectos de un CDI y beneficiarse de su efecto de evitar la doble imposición internacional del impatriado; por ello, a partir de 2015, no hay ningún problema para que el impatriado sujeto al régimen especial solicite el certificado que acredite su residencia en España a efectos del CDI ya que no tributa solo por

⁵⁰ Información obtenida de la página web del Ministerio de Hacienda. Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/esES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx> [consulta 10/03/2019]

las rentas obtenidas en España, sino que tributa por la totalidad de los rendimientos del trabajo, los obtenga o no en España.

Esta reforma produce evidentemente un beneficio para los impatriados sujetos al régimen especial, pues éstos podrán ser considerados residentes a efectos de los CDI y evitar así la doble imposición internacional, por lo que se aporta seguridad jurídica a la situación de los impatriados haciendo a nuestro régimen de impatriados un régimen más competitivo y seguro.⁵¹

⁵¹ Reflexión realizada en base a la lectura de la publicación: Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, ob.cit, pp 109-110.

4. REFLEXIONES FINALES

4.1. EL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS DESDE SU PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

Desde la introducción en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, del régimen de impatriados, un régimen que como ya se ha explicado concede ventajas fiscales a los trabajadores desplazados que cumplan con los requisitos del art. 93 LIRPF, en concreto tributar a un tipo impositivo significativamente menor, hasta su última reforma por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se ha cuestionado si se trata de un régimen acorde con la Constitución o si en cambio se trata de un régimen con alguna tacha de inconstitucionalidad.

Cabe preguntarnos entonces qué preceptos constitucionales considera esa parte de la Doctrina que se vulneran con este régimen especial. La mayoría de autores que defienden esta postura de inconstitucionalidad del régimen de impatriados entienden que con la introducción de este régimen en nuestro ordenamiento jurídico se está vulnerando el principio de igualdad establecido en el art. 14 CE, (*“los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna”*), el principio de capacidad económica y el principio de progresividad plasmados ambos en el art. 31.1 CE, (*“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”*).

Debemos partir del hecho de que para poder determinar que el régimen de impatriados vulnera el principio de igualdad es necesario que el tratamiento diferente que ofrece entre los contribuyentes ordinarios y los impatriados que cumplen los requisitos exigidos obedezca a motivos no racionales y no sean proporcionales con el fin perseguido por la norma. Por lo tanto, es necesario estudiar si la diferencia de tratamiento está justificada en razones constitucionalmente aceptables, si el régimen se ajusta a la finalidad que persigue el legislador con su introducción en nuestro ordenamiento jurídico y si el régimen no produce consecuencias jurídicas desproporcionadas.

Si nos centramos en la finalidad que persigue el régimen especial, la finalidad de atraer trabajadores cualificados a las empresas españolas para aumentar la competitividad de la economía nacional y aumentar también la recaudación tributaria, me parece que un motivo económico-recaudatorio no es suficiente justificación para vulnerar un principio fundamental de nuestro sistema constitucional como es el principio de igualdad. No encuentro la razón económica como una razón lo suficientemente poderosa como para poder superar, en mi opinión, el examen de constitucionalidad y justificar una medida que atenta contra la igualdad de los contribuyentes. Pero lo cierto es que, para parte de la doctrina, este objetivo extra fiscal de política económica que supuestamente persigue el legislador puede encontrar amparo constitucional en el art. 130.1 CE, artículo que establece la obligación a los poderes públicos de atender *“a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos”*.

Pero hay que tener presente lo que al menos en mi opinión es la mala configuración del régimen especial en lo referente a los requisitos exigidos en el art. 93 LIRPF, que no garantizan que se cumpla su finalidad de atraer personal altamente cualificado. Con esto se quiere decir que el legislador no ha incluido como requisito el hecho de que verdaderamente el trabajador tenga una alta formación y lo acredite, por lo que este régimen se puede estar aplicando a trabajadores sin cualificación o con una cualificación ordinaria, lo cual pone de relieve que el legislador al establecer este régimen se vio motivado por un afán recaudatorio y no por una finalidad de política económica, como puede ser la intención de dotar a nuestra economía de mayor competitividad internacional con trabajadores altamente cualificados que refuercen las empresas españolas. Argumento que sustentaría la posición de considerar este régimen inconstitucional porque las diferencias que introduce no son razonables con la finalidad que persigue, ya que es poco comprensible constitucionalmente hablando que se pueda amparar la introducción de desigualdad entre contribuyentes basándose exclusivamente en un fin recaudatorio.

Respecto al juicio de proporcionalidad del régimen especial, entiendo que la medida no es proporcional. Si partimos de que la intención que persigue

el legislador es de política económica, es decir, su intención es dotar de mayor competitividad a las empresas españolas, aunque como he manifestado anteriormente, por la configuración del régimen entiendo que la intención del legislador se centraba más en un afán recaudatorio, hay que subrayar el hecho de que existen medidas diferentes a la contemplada en el art. 93 LIRPF para conseguir el objetivo extrafiscal. Es decir, se podría haber logrado el mismo objetivo de atraer personal altamente cualificado que incrementase la competitividad de la economía española ofreciendo beneficios fiscales exclusivamente a los directivos o técnicos altamente cualificados que se desplazasen del extranjero a territorio español y acreditaran su alta formación, o, por ejemplo, otorgando beneficios fiscales proporcionales a los gastos que generan encontrarse en la situación de impatriación, o estableciendo una deducción en la cuota tributaria para estos impatriados en vez de otorgarles un tipo progresivo con solo dos tramos, el primero de ellos significativamente menor al de otro contribuyente con rentas cuantitativamente asimilables.

En conclusión, la medida elegida por el legislador de establecer un tipo impositivo significativamente reducido para todos los impatriados, sin exigir que tengan una alta formación, no es proporcional con el fin que teóricamente persigue el legislador, el fin de incrementar la competitividad de la economía española en el mercado internacional.⁵²

Por último, no me gustaría finalizar el presente apartado sin hacer referencia a una posible vulneración del principio de capacidad económica, en conexión con el principio de progresividad, principios fundamentales de nuestro sistema tributario.

Como ya he explicado, el régimen de impatriados establece un tipo impositivo fijo para todos los impatriados que obtengan rentas no superiores a 600.000 euros y otro tipo impositivo para rentas superiores a 600.000 euros. Esto provoca que tributen al mismo tipo impositivo tanto los impatriados que generen por ejemplo unas rentas de 10.000 euros como aquellos que ganan

⁵² Sanz Clavijo, Alfonso (2013) *El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España*, ob.cit, (pp 49-50).

550.000 euros, lo que demuestra que se benefician en mayor medida de este régimen fiscal especial aquellas personas con mayor capacidad económica, en vez de ser precisamente ellos los que tributasen a un tipo impositivo progresivamente mayor por tener una mayor capacidad económica.⁵³

4.2. EL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO EUROPEO

Al estudiar el régimen de impatriados español y al aplicarlo se debe tener muy presente que España es un Estado miembro de la Unión Europea desde el 1 de enero de 1986, fecha en la que entró en vigor el Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas. Esta pertenencia a una organización supranacional como es la UE supone, entre otras muchas consecuencias, que nuestro país está sometido al ordenamiento jurídico de la UE, incluido el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante el TFUE).

Es importante poner en relación el art. 93 LIRPF con el mencionado TFUE, concretamente con dos de sus artículos; el art. 107.1 y el art. 116, para determinar si se produce una incompatibilidad de nuestro régimen de impatriados con el marco normativo de la UE.

En lo referente al art. 107.1 TFUE, dicho precepto contiene la prohibición de las ayudas estatales que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones. El legislador comunitario, con la creación de este artículo, trata de evitar la competencia desleal entre los Estados Miembros dentro del mercado único europeo. A lo largo de los años, se ha planteado en numerables ocasiones que el legislador español con la creación del régimen de impatriados está vulnerando la prohibición contenida en el art. 107.1 TFUE.

⁵³ García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob.cit (pp. 156-157).

Pero para poder considerar que se vulnera el art. 107.1 TFUE se deben dar una serie de requisitos:

- Debemos estar ante una ayuda, concibiendo por ayuda una ventaja o beneficio de cualquier tipo, siendo indiferente su forma.
- Que la ayuda en cuestión la dé el Estado empleando para ello recursos estatales.
- El Estado o sus entidades territoriales, al conceder la ayuda, lo deben hacer de forma selectiva, es decir, se entrega la ayuda a empresa o producciones concretas.
- Que la ayuda en cuestión provoque o pueda provocar una alteración de la competencia afectando a los intercambios comerciales que se dan entre los distintos Estados Miembros de la UE.

Una vez enunciados los requisitos que se exigen para considerar aplicable la prohibición europea a las ayudas que falseen la competencia, tan solo es necesario fijarse en el hecho de la falta de selectividad que se da en el art. 93 LIRPF para entender que el régimen de impatriados escapa al ámbito de aplicación de la prohibición aquí estudiada. No se da el requisito de tratarse de una ayuda concebida de forma selectiva, pues el régimen de impatriados se aplica de forma indistinta a todos los trabajadores que cumplan los requisitos, indiferentemente de su nacionalidad o del tipo de empresa a la que presten sus servicios, por lo tanto, no favorecen a determinadas empresas o producciones en comparación con otras que se encuentran en una situación semejante.

Por otro lado, en lo referente al art. 116 TFUE, este precepto establece la obligación a la Comisión de que en caso de que *“compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado interior y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse... podrá adoptarse cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en los Tratados para eliminarla”*. Algunos autores han planteado que el art. 93 LIRPF puede suponer una disposición legal que falsee las condiciones en el mercado interior

por facilitar a las empresas españolas la contratación de trabajadores extranjeros con alta formación conociéndolos un régimen fiscal significativamente más favorable.

Teniendo presente que son muchos los Estados miembros de la UE que han integrado en sus ordenamientos jurídicos regímenes fiscales para impatriados muy semejantes al español, la idea de que estos puedan atentar contra el ordenamiento jurídico comunitario pierde fuerza, y son muchos los que consideran, opinión que comparto, que se trata de instrumentos desarrollados por los Estados dentro de la competencia fiscal que poseen, escapando al ámbito de aplicación del art. 116 TFUE.

A mi parecer, y en base a todo lo anteriormente dicho, creo que el régimen contenido en el art. 93 LIRPF no supone una vulneración del marco jurídico de la UE ni un incumplimiento de las obligaciones derivadas de la pertenencia de España a la UE.⁵⁴

4.3. VALORACIÓN FINAL Y PROPUESTA DE REFORMA

Una vez realizado un análisis detenido del régimen fiscal especial de impatriados implantado por nuestro legislador en España a través de la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, a mi parecer, cabe entender que el régimen de impatriados, pese a su errónea configuración, supone una herramienta correcta de política económica para poder potenciar la competitividad de las empresas españolas y por lo tanto la competitividad de la economía nacional dentro de un mercado internacional fuertemente rivalizado e internacionalizado.

Por lo tanto, conviene determinar cuáles son, según mi criterio, los errores que cometió el legislador al configurar este régimen especial y al reformarlo, y cuáles son, en consecuencia, las reformas que el régimen necesita para dotarlo de mayor corrección y eficacia.

⁵⁴ Sanz Clavijo, Alfonso (2013) *El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España*, ob.cit, (pp 51-52).

Como he dicho, el fundamento del régimen es lo suficientemente fuerte como para justificar su existencia, entendiendo que ese fundamento es el de potenciar la competitividad de nuestra economía atrayendo a trabajadores altamente cualificados a las empresas españolas. Pero lo cierto es que tal y como está configurando actualmente el régimen es difícil creer que este sea su fundamento, o por lo menos su fundamento principal, pues parece más bien que persigue una finalidad meramente recaudatoria, es decir, atraer al mayor número de contribuyentes que tributen por sus rentas y por lo tanto que otorguen ingresos a las arcas del Estado.

Esta sensación de que el objetivo es meramente recaudatorio desaparecería exigiendo a los trabajadores desplazados que acrediten una determinada alta formación para poder tributar por el régimen especial; por consiguiente sería conveniente que el legislador modificase el ordenamiento jurídico e introdujese en el art. 93.1 LIRPF, como condición indispensable para poder hacer uso de este régimen especial, acreditar que se posee una alta formación, entendiendo por esta, por ejemplo, poseer un título universitario y acreditar una experiencia dilatada.

Poniendo el legislador una condición del estilo a la anteriormente propuesta conseguiría que el régimen de impatriados efectivamente solo se aplicase a los trabajadores desplazados con una alta formación que realmente fueran capaces de dotar a las empresas españolas de una mayor competitividad internacional, evitando que se aprovecharan del mismo cualquier trabajador extranjero, incluso aquellos que no tienen una alta formación, que se desplazase a territorio español para trabajar; lo que reforzaría la constitucionalidad del régimen al desaparecer la finalidad meramente recaudatoria y amparar el régimen simplemente en la finalidad de política economía, finalidad que encuentra amparo, como he explicado en el epígrafe 4, en el art. 130.1 CE, artículo que establece la obligación a los poderes públicos de atender *“a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos”*.

Otro error que a mi parecer existe en el régimen actual, o mejor dicho otro aspecto a mejorar, es exigir un periodo demasiado extenso de prohibición de residencia. Recordemos que el art. 93 LIRPF contempla como requisito temporal en su apartado 1. a) *“que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español”*. En mi opinión, debería el legislador flexibilizar este plazo de tiempo de prohibición de residencia previa, ya sea reduciendo ese plazo de diez años por ejemplo a cinco años, o adoptando una solución como la que adopta el ordenamiento jurídico neerlandés, solución consistente en descontar del periodo de duración del régimen de impatriados el tiempo que haya residido el trabajador desplazado en España en el plazo de prohibición contemplado en la ley, impidiéndole disfrutar por lo tanto de los seis periodos impositivos de régimen especial completos, al descontarle el periodo de residencia previa en España dentro del margen de prohibición que contemple el art. 93 LIRPF.⁵⁵

Otro error que aprecio es en referencia a los tipos de gravamen aplicable, pues considero que hay alternativas a establecer directamente unos tipos impositivos inferiores del 24 y el 45%. Hay que observar cuál es el objetivo final de este régimen, o al menos el objetivo que explica el legislador. Dicho objetivo es el de compensar los gastos a mayores que le suponen al trabajador desplazarse a territorio español para trabajar, para así conseguir atraer a trabajadores con alta formación a las empresas españolas. Estableciendo como ventaja fiscal unos tipos impositivos notablemente reducidos que recaen sobre los rendimientos del impatriado, sin discriminar si son por causa de su situación de impatriación o no, se está poniendo de relieve que el fin perseguido por el legislador al diseñar el art. 93 LIRPF es simplemente recaudatorio, atraer a nuevos contribuyentes para incrementar la recaudación.

⁵⁵ Sanz Clavijo, Alfonso (2013) *El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España*, ob.cit, (pp 52-53).

Siguiendo esta lógica, solo deberían resarcirse por medio de este régimen especial los gastos vinculados con el desplazamiento. Por esta razón no tiene mucho sentido permitir al impatriado tributar por sus rentas a un tipo impositivo inferior, y solo deberían aplicarse las ventajas fiscales a los ingresos que reciba el trabajador exclusivamente para compensar los mayores gastos que le genera la situación de ser un trabajador desplazado, que al fin y al cabo por su situación no son rentas de las que verdaderamente disponga el trabajador.

Por lo tanto, atendiendo a lo explicado en el apartado anterior, lo lógico sería que el legislador estableciese un régimen fiscal especial para los impatriados con un tipo de beneficio fiscal que discrimine y solo afecte a los ingresos que obtiene el trabajador desplazado exclusivamente por el hecho del desplazamiento, de su situación como impatriado. Esto permitiría ayudar a despejar las dudas sobre la constitucionalidad del régimen, el régimen fiscal especial se ajustaría por lo tanto a su finalidad de forma más correcta y reduciría en parte el trato desigual que recibe los contribuyentes trabajadores no desplazados y los impatriados sujetos al régimen especial.

En definitiva, el legislador debería modificar el art. 93 LIRPF y demás preceptos concordantes, para conseguir que las ventajas fiscales que ofrece el régimen especial de impatriados solo afecten a los ingresos extraordinarios que recibe el impatriado por su situación de impatriación. Por ejemplo, aplicar reducciones en la base imponible en función de los gastos que genere la situación de impatriación, como hacen las regulaciones holandesa y francesa.⁵⁶

⁵⁶ Sanz Clavijo, Alfonso (2013). "Propuesta para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de Derecho comparado". *Crónica Tributaria*, núm.148, Universidad de Cádiz, pp 208-212.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álvarez Barbeito, P; Calderón Carrero. JM. (2010). *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados* NETBIBLO, La Coruña.

Baena Aguilar, A (1994), en su obra: *La obligación real de contribuir en el IRPF*, ARANZADI.

Carmona Fernández, N (2001): *Residencia de las personas físicas y las entidades*, CISSPRAXIS.

Celaya Acordarrementería, Iratxe (2010) *Foro de Actualidad Modificaciones Fiscales para 2010* (p. 82). Disponible en https://www.uria.com/documentos/publicaciones/2511/documento/articulo_UM.pdf?id=3037 [consulta el 22/02/2019].

El País (2011) *El sueldo medio de los consejeros ejecutivos y principales directivos de las firmas del Ibex superó el millón de euros en 2010, pero varía mucho entre compañías*. Disponible en: https://elpais.com/diario/2011/03/06/economia/1299366001_850215.html [consulta el 22/02/2019].

García Carretero, B. (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*. AEDAF Madrid.

Menéndez de Miguel, MT (2015) *Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados*, Revista Quincena Fiscal, núm. 18.

Memento Práctico Fiscal 2018, Editorial: Francis Lefebvre.

Sánchez-Archidona Hidalgo, G (2018) *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, “El régimen fiscal de los trabajadores desplazados a territorio español: implicaciones desde la perspectiva del ordenamiento interno y de los convenios de doble imposición”, Documentos de Trabajo núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, capítulo V.

Sanz Clavijo, Alfonso (2013) “El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España”, Documentos, núm. 2, Instituto de Estudios Fiscales.

Sanz Clavijo, Alfonso (2013). *Propuesta para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de Derecho comparado*. Crónica Tributaria núm.148, Universidad de Cádiz.