



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

**EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A  
LOS TRABAJADORES, PROFESIONALES,  
EMPRENDEDORES E INVERSORES  
DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL**

Presentado por:

**JUAN GUILARTE PÉREZ**

Tutelado por:

**DOÑA SUSANA ANÍBARRO PÉREZ**

*Valladolid, a 2 de julio de 2024*

## **RESUMEN:**

El presente trabajo trata sobre el régimen especial de los desplazados a territorio español, popularmente conocido como régimen de impatriados. De esta manera, se realiza un amplio estudio acerca de la evolución legislativa, desde su primera manifestación a través de la ley 62/2003, hasta la más reciente, plasmada en la ley 28/2022. Por otra parte, se pasa a analizar en detalle el contenido del régimen, abordando lo relativo a los requisitos para optar con él, así como el ejercicio de la opción o el plazo de duración del régimen. También se estudian cuestiones más problemáticas, como la determinación de la residencia fiscal, o la renuncia y exclusión del régimen, todo ello analizado desde una perspectiva constitucional y sin olvidar la importancia del derecho europeo. Por último, se realiza una valoración final, tratando aspectos mejorables y otras cuestiones como la relevancia de este régimen para competir con otros países en materia de política económica.

## **ABSTRACT:**

This work deals with the special regime for those displaced to Spanish territory, popularly known as the impatriate regime. In this way, an extensive study is carried out on the legislative evolution, from its first manifestation through Law 62/2003, to the most recent, embodied in Law 28/2022. On the other hand, the content of the regime is analyzed in detail, addressing the requirements to opt for it, as well as the exercise of the option or the duration of the regime. More problematic issues are also studied, such as the determination of tax residence, or the renunciation and exclusion of the regime, all analyzed from a constitutional perspective and without forgetting the importance of European law. Finally, a final assessment is made, addressing aspects that could be improved and other issues such as the relevance of this regime to compete with other countries in terms of economic policy.

**PALABRAS CLAVE:** Trabajadores desplazados, residencia fiscal, beneficios fiscales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**KEY WORDS:** Posted workers, tax residence, tax benefits, Personal Income Tax, Non-Resident Income Tax.

## ÍNDICE

1) <u>INTRODUCCION</u> .....	5
2) <u>EVOLUCIÓN NORMATIVA</u> .....	7
A) <u>LEY 62/2003, DE 30 DE DICIEMBRE</u> .....	7
B) <u>REAL DECRETO 687/2005</u> .....	9
C) <u>LEY 35/2006</u> .....	11
D) <u>LEY 26/2009</u> .....	14
E) <u>LEY 26/2014</u> .....	17
F) <u>LEY 28/2022</u> .....	22
3) <u>ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL</u> .....	24
A) <u>DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL</u> .....	24
B) <u>REQUISITOS PARA APLICAR EL RÉGIMEN</u> .....	30
a) <u>Primera condición: el límite temporal de la residencia previa en España</u> .....	30
b) <u>Segunda condición: El motivo del desplazamiento</u> .....	32
c) <u>Tercera condición: No obtención de rentas mediante establecimiento permanente</u> .....	35
d) <u>El caso particular del cónyuge y los hijos</u> .....	37
C) <u>CONTENIDO DEL RÉGIMEN</u> .....	39
a) <u>Artículo 93.2.a)</u> .....	39
b) <u>Artículo 93.2.b)</u> .....	40
c) <u>Artículo 93.2.c)</u> .....	41
d) <u>Artículo 93.2.d)</u> .....	42
e) <u>Artículo 93.2.e)</u> .....	43
f) <u>Artículo 93.2.f)</u> .....	45

D) <u>EJERCICIO DE LA OPCIÓN Y PLAZO DE DURACIÓN DEL RÉGIMEN</u> .....	46
E) <u>RENUNCIA Y EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN</u> .....	49
4) <u>CONCLUSIONES</u> .....	52
5) <u>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u> .....	56

## 1) INTRODUCCIÓN

Este trabajo se centra en el régimen especial de los trabajadores desplazados a España, un tema de gran relevancia en el contexto actual debido a varias razones. En primer lugar, esto se debe a que, con motivo del desarrollo de la economía y de las relaciones entre Estados, se ha alcanzado un fenómeno de globalización que ha derivado no sólo en la creación de organizaciones supranacionales que facilitan la cooperación económica, como la Unión Europea, y el establecimiento de numerosos tratados internacionales que han ido eliminando las barreras legales en el ámbito económico, sino también en un aumento significativo en el número de trabajadores desplazados a diferentes países, entre ellos España.

Toda esta situación ha provocado que un gran elenco de países haya desarrollado normas de atracción fiscal, como lo es el régimen que vamos a tratar, para competir con el resto de estados y poder atraer el mayor talento posible, con el objetivo de mejorar la competitividad de sus empresas. Así pues, la política fiscal es fundamental para la competitividad entre países en la atracción de talento. Regímenes fiscales favorables pueden ser un factor determinante para que profesionales altamente cualificados consideren oportunidades laborales en el extranjero, de tal manera que son muchos los países que implementan políticas fiscales competitivas para así posicionarse como líderes en el mercado global, atrayendo no solo talento, sino también inversiones y empresas internacionales que buscan operar en entornos fiscales favorables. De esta manera, un análisis detallado de este régimen proporciona una visión clara de las ventajas competitivas que puede ofrecer España como destino laboral para trabajadores altamente cualificados.

En el presente trabajo de fin de grado titulado: “el régimen fiscal aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados al territorio español” se realizará un análisis detallado del régimen, contenido principalmente en el artículo 93 de la ley 35/2006, tratando de ofrecer una comprensión exhaustiva del régimen especial abordando sus componentes clave, los desafíos comunes y las mejores prácticas para su implementación efectiva. Todo esto se hará analizando también la importante evolución legislativa que ha sufrido el régimen, adaptándose en gran medida a los tiempos cambiantes. A continuación, se procederá a analizar en profundidad el contenido de este régimen, abordando cuestiones relacionadas como la residencia fiscal. También dentro de este apartado, se estudiarán los requisitos para aplicar el régimen, su contenido, así como otros extremos como el ejercicio de la opción o la renuncia y exclusión del régimen.

Si bien es un tema complejo, la correcta aplicación del régimen especial no solo garantiza la protección de los derechos laborales y sociales de los trabajadores desplazados, sino que también asegura el cumplimiento de las normativas por parte de las empresas, evitando posibles sanciones y conflictos legales, por lo que creo que es de gran utilidad.

Asimismo, en este trabajo se examinan los errores identificados en la regulación actual del régimen especial para trabajadores desplazados a España y se proponen soluciones para modernizar y armonizar esta normativa ya que, se pueden observar ciertas lagunas en las leyes vigentes que afectan tanto a los trabajadores como a sus empleadores, por lo que en cierta medida se trata de sugerir reformas para que la regulación se ajuste a las demandas y realidades contemporáneas del mercado laboral global. Estas propuestas buscan garantizar la coherencia con el resto del ordenamiento jurídico español, especialmente con la Constitución Española y las normativas de la Unión Europea

## **2) EVOLUCIÓN NORMATIVA**

En primer lugar, se va a proceder a realizar un estudio acerca de la evolución normativa del régimen objeto de análisis, destacando las diversas reformas que se han ido sucediendo hasta llegar a la actual configuración del mismo.

### **A) LEY 62/2003, DE 30 DE DICIEMBRE**

La primera manifestación acerca de un régimen especial de tributación para los trabajadores desplazados a territorio español aparece en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. En esta ley, podemos apreciar cómo, dentro de la sección referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), se añade un nuevo apartado quinto al artículo 9, a través del cual se busca modificar la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. En él se dice que *“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”*. Además, se establecen una serie de requisitos para acogerse a este régimen, algunos de los cuales siguen siendo apreciables hoy en día, aunque se han visto modificados en el sentido que detallaremos más adelante.

Estos requisitos eran los siguientes:

- 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.

Cabe destacar brevemente el objetivo del primero de los requisitos, que consiste en preservar el principio de seguridad jurídica, estableciendo un período de diez años para prevenir que un residente fiscal en España transfiera su residencia fiscal a otro país y luego regrese inmediatamente a España para beneficiarse de dicho régimen. Esto se hace debido a que la intención del legislador era la de establecer un incentivo fiscal, no un mecanismo a través del cual ciertas personas pudieran cometer fraude o incurrir en prácticas deshonestas.

Volviendo al surgimiento de este régimen, lo que se trataba de buscar con esta modificación era que un desplazado al territorio español, que cumpliera con los requisitos mencionados, pudiese optar por tributar en el IRPF o en el Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR), durante los cinco periodos impositivos siguientes al cambio de residencia, ya que generalmente le resultaba más favorable.

Conviene recordar que estos cambios vienen provocados por la creciente globalización, motivo por el cual numerosos gobiernos comenzaron a lanzar diversas iniciativas para atraer trabajadores cualificados de otros países promoviendo incentivos fiscales. En línea con esta mentalidad se posicionó ALONSO ARCE al indicar que “La atracción del talento se ha convertido en un elemento central de la actuación de los poderes públicos, y una de las herramientas para conseguirlo es el tratamiento fiscal”<sup>1</sup>.

A pesar de que desde hacía años el legislador español había trabajado en consonancia junto a legisladores de otros países europeos con el objetivo de atraer valor y capital extranjero a nuestro país, hasta la aparición de la Ley que estamos comentando, no existía norma alguna que incentivara el desplazamiento de trabajadores extranjeros, sino que simplemente estaba previsto que si el trabajador superaba una estancia de más de seis meses, pasaba a convertirse en residente fiscal, teniendo la obligación de declarar por su renta mundial aplicándosele un tipo que variaba desde el 19 hasta el 45%.

Así pues, esta medida suponía indudablemente un gran atractivo para un trabajador extranjero a la hora de trasladar su residencia, pues si escoge la opción de tributar por el IRNR, su deuda tributaria exclusivamente se determinaría en base a las rentas generadas en España, no tributando en nuestro país por toda su renta mundial. De tal manera, el impuesto a pagar sería considerablemente inferior al existente si no se le diese la opción de tributar por el IRNR y tuviese que hacerlo por el IRPF.

---

<sup>1</sup> ALONSO ARCE, I. (2023) : *El régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español a partir de 2022: medidas de atracción de talento*, Revista *Forum Fiscal*, nº 297, , Editorial CISS, p.3

Lógicamente, estas medidas tuvieron éxito a la hora de atraer trabajadores e inversores extranjeros, pues 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%<sup>2</sup>. Por ello, el régimen especial fue adquiriendo relevancia y fueron numerosos los trabajadores impatriados que optaron por acogerse a él.

## **B) REAL DECRETO 687/2005**

La reforma legal a la que se acaba de hacer mención, hizo que fuera necesario un mayor desarrollo normativo, plasmado en el Real Decreto 687/2005, de 10 junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada. Como hemos venido comentando, este nuevo sistema se diseñó con la intención de atraer a profesionales altamente cualificados, especialmente en áreas como la ciencia o la tecnología, con el objetivo de elevar el nivel de cualificación empresarial en España.

Sin embargo, este régimen fue aprovechado por numerosos equipos e instituciones deportivas para mejorar las condiciones económicas de posibles fichajes extranjeros, convirtiéndose en una herramienta clave durante las negociaciones. Por esta razón, esta legislación se conoce comúnmente como la "Ley Beckham", en honor al futbolista David Beckham, quien fue el primero en acogerse a este régimen.

Este sistema se convirtió en un gran atractivo para captar talento deportivo, como en el caso de Beckham, quien percibía ingresos brutos de alrededor de 25 millones por temporada. Gracias al nuevo régimen fiscal, su salario neto se situaría en torno a los 19 millones de euros. La disparidad principal radica en que si en lugar de Beckham, el futbolista fuera español y no hubiese podido beneficiarse del régimen de impatriados, su salario después de impuestos rondaría los 14 millones, lo que representa una diferencia del 25%.

---

<sup>2</sup> GARCÍA CARRETERO (2006): *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, AEDAF, Madrid, p. 138-139.

A continuación, trataremos de desarrollar el contenido de dicho Real Decreto que marcó un antes y un después en materia fiscal para los trabajadores que adquirirían su residencia a efectos fiscales en nuestro país como consecuencia de un contrato de trabajo.

Así pues, el primero de ellos, el artículo 111, se refiere al ámbito de aplicación. En él, se aclaraba en primer lugar que sería solo aplicable a personas físicas, que podrían optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, siempre y cuando cumpliesen con los requisitos (ya mencionados a lo largo del trabajo) establecidos, pasando también a aclarar mediante ejemplos cuándo se considerarían cumplidos cada uno de ellos, como se puede apreciar en este sentido: “se entenderá cumplida esta condición 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”.

A continuación, el artículo 112 hacía referencia al contenido del régimen. El artículo describe el régimen especial aplicable a la determinación de la deuda tributaria del IRPF para rentas obtenidas en territorio español. Este régimen sigue las normas del IRNR, con ciertas excepciones. En primer lugar, se establecía una norma conforme a la cual los contribuyentes debían tributar de forma separada por cada renta obtenida sin posibilidad de compensar entre ellas. Por otra parte, en cuanto a la base liquidable, cuota íntegra y cuota diferencial, se estableció que se calcularían y obtendrían según el artículo 24, 25.1 y 26, respectivamente, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR). Recordar que en cuanto al cálculo de ambas cuotas, la cuota íntegra se obtenía aplicando los tipos de gravamen del ya mencionado artículo 25.1 mientras que la cuota diferencial resultaría de restar las deducciones previstas en el ya referido artículo 26 de la misma ley a la cuota íntegra. En cuanto a la cuota diferencial, resulta relevante mencionarla, ya que podía darse el caso de que ciertos impatriados pudiesen haber pagado cuotas del IRNR antes de optar por tributar bajo el régimen especial de trabajadores desplazados, por lo que se les permitía deducir dichas cuotas del IRNR de su cuota íntegra.

Destacar asimismo otros matices, como que el contribuyente tendría tantas cuotas íntegras como rentas obtenidas o, en materia de declaración, se especificaba que los contribuyentes debían presentar una declaración especial del IRPF, calcular la deuda tributaria y proceder a su pago mediante un modelo aprobado al efecto por orden ministerial.

Por último, se aclaraba que los contribuyentes que eligiesen este régimen especial de trabajadores desplazados, estaban sujetos al Impuesto de Patrimonio por obligación real. Esto significaba que debían tributar en España por todos sus bienes y derechos ubicados en el territorio español.

Por otra parte, el artículo 113 concretaba la duración del régimen especial, que se extendía desde el primer año en el que el trabajador trasladaba su residencia a territorio español hasta los 5 siguientes ejercicios.

En lo que al artículo 114 se refiere, aún con el objetivo mencionado de simplificar e ilustrar el procedimiento, el mismo se ocupaba de regular diversos detalles sobre el ejercicio de la opción por este régimen especial.

En cuanto a la renuncia del régimen, aparecía regulado en el siguiente artículo. Correctamente, se estableció que se tendría que hacer “durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural”. En línea con esto, también se regulaba la exclusión del régimen, en el artículo 116. Exclusión que tendría lugar en caso de que el contribuyente que hubiese elegido tributar por este régimen especial no respetase alguna de las condiciones previstas para poder aplicarlo.

Finalmente, el artículo 118, trataba de aclarar la manera de certificar la nueva residencia fiscal en España por los impatriados.

### **C) LEY 35/2006**

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, también conocida como LIRPF, constituye uno de los pilares fundamentales del sistema tributario español, ya que establece las bases para la determinación y recaudación del impuesto sobre la renta de los ciudadanos residentes en nuestro país. Dentro de su amplio marco regulatorio, esta ley contempla diversas disposiciones específicas para distintos colectivos, incluyendo un régimen especial destinado a los trabajadores desplazados a territorio español. Dentro del estudio de esta ley, nos centraremos en el artículo 93 que, como sabemos, desempeña un papel crucial en la

configuración del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. El objetivo de este estudio es analizar la redacción inicial del artículo 93 para comprender mejor el diseño del régimen especial y los fundamentos que sustentan su implementación, lo cual nos permitirá comprender a su vez las modificaciones y cambios normativos que han ido surgiendo a lo largo del tiempo.

El encabezado del artículo no ha variado desde su redacción original hasta hoy en día y se ocupa de establecer que las personas físicas que se trasladen a España y adquieran la residencia fiscal pueden optar por tributar bajo el IRNR, aunque mantendrán su condición de contribuyentes por el IRPF. Se fija que esta opción es válida durante el período impositivo del cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes, siempre que se cumplan las condiciones establecidas, que veremos a continuación.

Si bien analizaremos posteriormente en detalle los requisitos que han de cumplirse hoy en día, a continuación mencionaremos los requisitos originarios, así como su fundamento. Destacar que, lógicamente, la redacción del artículo era más breve que lo que encontramos hoy en día, ya que se ha ido adaptando en gran medida a la evolución de los tiempos, añadiéndose nuevos requisitos o ampliando el ámbito personal del régimen a otras personas.

Así pues, en primer lugar se estableció que para optar por el régimen especial era necesario que la persona física no hubiera sido residente en España durante los diez años previos a su desplazamiento al territorio español, condición que trataba de asegurar que el beneficio se aplique únicamente a quienes están retornando al país después de una ausencia significativa. Esta condición se mantiene hoy en día aunque como veremos, se ha reducido el plazo a cinco años.

En segundo lugar, encontrábamos una condición con una redacción muy similar a la hoy vigente, y que determina que el desplazamiento a España debía ser resultado de un contrato de trabajo. También se especificaba en su día que esta condición se vería satisfecha si se estableciese una relación laboral, ya fuese ordinaria, especial o estatutaria, con un empleador en España. Igualmente, se consideraba válida si el desplazamiento era ordenado por el empleador y se contaba con una carta de desplazamiento. Además, ya encontramos la idea fundamental de que el contribuyente no obtuviese rentas a través de un establecimiento permanente en España.

En tercer lugar, se especificaba que los trabajos debían llevarse a cabo efectivamente en España, aunque era posible que parte de estos se realizasen en el extranjero. La condición se cumplía siempre que las retribuciones por trabajos en el extranjero no superasen el 15% del total de las contraprestaciones del trabajo en cada año natural. En mi opinión, este límite buscaba evitar que el régimen especial fuese utilizado de manera abusiva para minimizar la tributación en España, asegurando que la mayoría de las rentas generadas por el trabajo se declaren y tributen correctamente en el país de residencia fiscal. Este límite se elevaba al 30% si el trabajador asumía funciones en otra empresa del grupo fuera de España, según lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, reconociéndose la práctica común en empresas multinacionales de movilizar empleados entre distintas sedes del grupo. Igualmente, se establecía que si no se pudiese determinar específicamente las retribuciones por trabajos en el extranjero, se debían considerar los días que el trabajador ha estado efectivamente desplazado al extranjero para calcular dicha retribución.

En cuarto lugar, se regulaba que para que un trabajador desplazado pudiese acogerse al régimen especial, era necesario que los trabajos fueran realizados para una empresa o entidad residente en España, o para un establecimiento permanente de una entidad no residente en territorio español. Como ocurre en la redacción actual, se daban ejemplos a través de los cuales se vería cumplida la condición, fijándose que se consideraría cumplida esta condición cuando los servicios prestados beneficiasen directamente a una empresa residente en España o a un establecimiento permanente en España de una entidad no residente. En el contexto de grupos de empresas, según el artículo 42 del Código de Comercio, el trabajador debe ser contratado por la empresa del grupo residente en España o estar desplazado a España por orden del empleador para cumplir con esta condición específica.

En quinto lugar, encontramos el último requisito presente en la redacción originaria, que se encargaba de determinar que los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral no debían estar exentos de tributación por el IRNR, tratando de asegurar que los ingresos generados por el trabajo en España fueran debidamente gravados de acuerdo con las normativas fiscales españolas.

Por último, también se establecía que el contribuyente que eligiese tributar por el IRNR estaba sujeto a la obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio, independientemente de si cumplía o no con las condiciones para ser residente fiscal en

España, así como que el Ministerio de Economía y Hacienda establecería el procedimiento mediante el cual los trabajadores desplazados podrían ejercer la opción de tributar por el IRNR en el marco del régimen especial.

#### **D) LEY 26/2009**

Esta ley, de 26 de diciembre de 2009, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio siguiente, tuvo una gran relevancia en lo que al régimen especial para trabajadores impatriados se refiere.

Nos interesa en particular, la Disposición Final Decimotercera, a través de la cual se procede a modificar el artículo 93 LIRPF dedicado a regular el régimen especial que nos ocupa en este trabajo.

Ya lo hemos mencionado anteriormente, sin embargo considero importante entrar a tratar con más detalle la modificación, que consistía en añadir un nuevo requisito a los ya comentados y regulados en la primera de las normas referidas a este tema. 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”<sup>3</sup>. Esta modificación vino provocada por un cierto revuelo que ponía en tela de juicio el principio de justicia y equidad tributaria, consistente en que aquellos que tienen más recursos financieros deberían contribuir con una proporción mayor de impuestos que aquellos que tienen menos recursos, ya que se decía que ciertas personas con rentas notablemente elevadas tributaban a un tipo impositivo claramente más ventajoso.

En línea con lo mencionado anteriormente acerca de los efectos *ex nunc* de esta medida, podemos encontrar 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”. En resumen, a través de esta disposición transitoria, se garantizaba el respeto a los derechos adquiridos por los contribuyentes que se habían acogido al régimen especial de impatriados y se habían trasladado a España antes del

---

<sup>3</sup> 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.

1 de enero de 2010, lo que implicaba que podían continuar disfrutando de los beneficios de este régimen.

Sin embargo, y en añadidura al revuelo que provocó esta modificación, se pusieron de relieve una serie de problemas derivados de este cambio. Principalmente, estos problemas estaban provocados por la manera en la que se produjo esta modificación, entendiendo parte de la doctrina que se vulneraba la Constitución Española, en concreto su artículo 134.7 CE<sup>4</sup>. Como hemos indicado anteriormente, la reforma en cuestión estaba incluida dentro de la Ley de Presupuestos Generales, por lo que podría entenderse que efectivamente no existe habilitación legal para establecer este límite cuantitativo. Por otra parte, poniendo también de manifiesto ciertas carencias en cuanto a la modificación y su procedimiento, la Ley no era precisamente concreta en los términos utilizados. En línea con esto, fue necesario acudir a la doctrina para aclarar el significado de términos utilizados como “retribuciones” o “previsibles”. La doctrina tributaria, a través de consultas vinculantes como la Consulta V0466-15 (2015), suele definir estas retribuciones como aquellos pagos que una persona o entidad espera recibir de forma regular y previsible, ya sea por salario, honorarios, ingresos por actividades empresariales, rentas de inversiones, entre otros. Ante la falta de concreción legal, pero atendiendo al sentido amplio de la definición, cabría incluir dentro de estas retribuciones dinerarias a aquellas en especie, así como las fijas y las variables. Por otra parte, además de esta falta de claridad legal, la noción de "previsibles" suscitaba ciertas dudas ya que tampoco estaba definida en la ley, lo que llevó a recurrir a la doctrina para su interpretación. Según la doctrina, se consideraban "previsibles" aquellas retribuciones percibidas en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior, como podemos apreciar en la Consulta V1468-18 (2018).

Más allá de estas controversias, quizás más relacionadas con la definición de términos, surgían también dudas en el aspecto práctico del impuesto. Esto fue puesto de manifiesto por parte de un sector importante de la doctrina, como por ejemplo por Álvarez Barbeito o Calderón Carrero<sup>5</sup> al plantearse la retroactividad de esta norma. Este debate está provocado por las dudas que surgen con motivo de la expresión “en cada uno de los períodos en que se aplique el régimen”, que podía hacer que el hecho de superar el límite establecido en alguno de los periodos, supusiera perder el derecho por parte del trabajador a acogerse al

---

<sup>4</sup> 134.7 CE: “La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.”

<sup>5</sup> ÁLVAREZ BARBEITO, CALDERÓN CARRERO (2010): *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados* NETBIBLO, La Coruña, pp. 63-68.

régimen especial de impatriados. Parece lógico pensar que dicho incumplimiento de este nuevo requisito no tendría efectos retroactivos. Como recordatorio, el principio de irretroactividad se basa en la idea de la seguridad jurídica y la protección de los derechos de los contribuyentes. Si las leyes fiscales pudieran aplicarse retroactivamente, los contribuyentes no podrían planificar adecuadamente sus asuntos financieros y podrían enfrentar cargas impositivas imprevistas y potencialmente injustas. La irretroactividad garantiza que los contribuyentes tengan certeza sobre sus obligaciones fiscales y les brinda protección contra cambios repentinos en las leyes que podrían afectar su situación financiera pasada. Esta aplicación lógica, unida al hecho de que a ninguno de los otros requisitos que existían previamente se aplique de forma retroactiva, nos hace pensar que el superar el límite establecido en un periodo impositivo, no priva al contribuyente de acogerse al régimen especial para otros ejercicios en los que si respetó el límite.

Para finalizar con este apartado dedicado a la trascendente reforma provocada por la Ley 26/2009, me gustaría destacar las dos visiones que pueden surgir al respecto, ya que como hemos mencionado, ha sido un tema debatible tanto antes como después de la modificación.

Por un lado, establecer un límite puede ser visto como una medida para aplicar una carga fiscal más justa y progresiva, donde aquellos con ingresos más altos pagan proporcionalmente menos impuestos sobre sus ingresos totales. Esto se interpreta como una forma de proteger a los contribuyentes con ingresos más bajos o medios y evitar que soporten una carga fiscal demasiado pesada. Sin embargo, esta medida también puede ser objeto de críticas. Al poner un límite, se podría argumentar que se beneficia a los contribuyentes con ingresos más altos, quienes podrían estar en mejor posición para contribuir más al financiamiento de servicios públicos y programas sociales. Además, surgirían preocupaciones sobre la equidad y la justicia fiscal si se percibe que los contribuyentes más acaudalados reciben un trato preferencial en términos de tributación.

En última instancia, la opinión sobre imponer un límite cuantitativo en el pago de impuestos depende de los valores y prioridades de cada sociedad, así como de consideraciones sobre equidad, eficiencia económica y justicia fiscal. No obstante, en mi opinión, para lograr cumplir el objetivo de atraer talento cualificado que impulse el crecimiento económico, compense la escasez de habilidades o enriquezca la cultura y la diversidad, el límite cuantitativo debería ser algo más elevado, para generar un impacto y un

atractivo mayor. Como se sabe, los sueldos de los altos directivos hoy en día<sup>6</sup>, son representativamente superiores al límite establecido, por lo que en muchos casos no se les otorgaría la posibilidad de acogerse al régimen especial y se estaría perdiendo la posibilidad de atraer personal cualificado que, quizás con un límite superior que les brindase la opción de acogerse a un régimen especial, sí conseguiría atraerse a nuestro territorio.

Este límite de 600.000 euros podía sin duda provocar, de facto, la exclusión de muchos de los deportistas de élite que antes se podían beneficiar del régimen.

En mi opinión, creo que aunque esta medida generase numerosos beneficios principalmente para mejorar el nivel competitivo de la Liga Española de Fútbol Profesional, con todo lo que ello deriva, creo que es correcta la exclusión hacia este colectivo ya que, indirectamente se está discriminando a un deportista español, que no puede acogerse a este régimen especial y por tanto tendría que soportar una carga impositiva mucho mayor

### **E) LEY 26/2014**

En años posteriores, se llevaron a cabo nuevas modificaciones en el IRPF a través de la Ley 26/2014, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Esta reforma que analizaremos a continuación, supone una de las más relevantes en esta materia, al modificar varios requisitos necesarios para poder acogerse al régimen de impatriados, establecidos en el ya conocido artículo 93 LIRPF.

En primer lugar, aunque a efectos prácticos no tuviese demasiada relevancia, se sustituía el término “años” por “periodos impositivos” de tal manera que la redacción del artículo 93. 1.a) quedó de esta manera: “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”<sup>7</sup>. Si bien es cierto que esto no presenta especial interés práctico pues el año natural coincide, generalmente, con el periodo impositivo de este impuesto.

---

<sup>6</sup> VÉLEZ (2023) El sueldo medio de los directivos del Ibex bate récords y supera por primera vez el millón de euros por cabeza, *La Razón*

<sup>7</sup> Transcripción literal del nuevo artículo 93.1.a)

Por otra parte, se modifica la letra b) del apartado 1 del citado artículo. Se fijan las condiciones que han de tener los trabajadores impatriados para acogerse al régimen especial. Como ya estaba reflejado anteriormente, el desplazamiento debe realizarse como consecuencia de un contrato de trabajo, con la ya mencionada excepción de los deportistas profesionales. Por otra parte, aunque no se regulase dentro de esta ley, es importante hacer otra mención a los deportistas profesionales, ya que durante los primeros años fueron los mayores beneficiados de este régimen. Como se ha ido indicando, el nuevo régimen representó una importante ventaja competitiva para los clubes españoles durante las negociaciones con estrellas internacionales. Tanto es así que en 2010, el Ministerio de Hacienda, al no cumplirse plenamente las expectativas de atracción de personal de otros sectores, modificó la Ley Beckham. Para zanjar el tema de los deportistas de élite y profesionales de este sector, se implementaron ciertas modificaciones que alteraron significativamente el funcionamiento de este régimen especial, a través de la exclusión específica establecida en el artículo 93 LIRPF, haciendo referencia a las "relaciones laborales especiales de deportistas profesionales reguladas por el Real Decreto 1006/1985". El motivo en el cual se fundamentó esta medida fue para respetar los criterios de justicia tributaria. Si bien es cierto que la exclusión de este colectivo probablemente no repercutirá en ellos, sino en el club que les contrate ya que suelen negociar su salario en términos netos.

Aparte de esto, también se puede cumplir este requisito adquiriendo "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". En la práctica, esto quiere decir que, para que un administrador de una sociedad pueda acogerse a este régimen, su participación en tal sociedad no puede ser superior al 25%.

Resumidamente, para la aplicación del régimen especial de impatriados, la adquisición de la residencia fiscal en el territorio español tiene que venir motivada por el desplazamiento del trabajador a territorio español y no por circunstancias que tengan lugar con posterioridad, como por ejemplo por el traslado de su familia a territorio español, de tal manera que el desplazamiento debe venir motivado por la celebración de un contrato de trabajo o la adquisición de la condición de administrador, siguiendo lo establecido en la consulta vinculante nº 2113/14, de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT).

Por otra parte, la letra c) del artículo 93.1, incluía como condición que los ingresos del trabajador no pudiesen considerarse obtenidos a través de un establecimiento permanente. En lo que a esto se refiere, sería interesante mencionar que la noción de establecimiento permanente, realmente útil en lo que atañe al IRNR y al régimen especial que estamos analizando, se encuentra regulado en el art. 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de No Residentes (en adelante TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Como breve resumen, este artículo establece que una persona o entidad se considera que opera a través de un establecimiento permanente en España si tiene instalaciones o lugares de trabajo continuos o habituales en el país, donde realice parte o toda su actividad económica. También se considera establecimiento permanente si opera a través de un agente autorizado que contrate en nombre y por cuenta del contribuyente de manera habitual. Se enumeran varios ejemplos de establecimientos permanentes, como sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, entre otros. Además, se especifica que las obras de construcción, instalación o montaje que duren más de seis meses también pueden constituir un establecimiento permanente.

En cuarto lugar, tuvo también una notable relevancia la modificación que suprimía el requisito de que “las retribuciones previsibles derivadas del contrato no superasen la cuantía de los 600.000 euros”, por el revuelo que en su momento provocó esta medida ya comentada anteriormente.

No obstante, este límite también tiene en cuenta los efectos del régimen transitorio. Esto fue confirmado por la DGT en la Resolución Vinculante V1561-16, emitida el 13 de abril de 2016. En este caso, un contribuyente optó por el régimen especial para trabajadores desplazados a España en 2014, y en marzo de 2015, la Agencia Tributaria emitió un certificado confirmando esta elección, que abarcaba los períodos fiscales de 2014 a 2019. Sin embargo, con la modificación de la Ley 35/2006 del IRPF y la introducción de un régimen transitorio, se estableció que el contribuyente podría seguir tributando bajo el régimen especial durante 2015 y hasta la finalización del régimen, siempre y cuando optara por ello en su declaración de impuestos correspondiente al ejercicio 2015, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria.

Por añadidura, con la nueva regulación del régimen especial, ya no se requería que los trabajos se realicen exclusivamente en España. Anteriormente, no se permitía que el contribuyente se desplazase a España para realizar funciones exclusivamente fuera del país. Se permitían ausencias esporádicas y la realización de parte del trabajo en el extranjero,

siempre y cuando se pudieran documentar los ingresos percibidos por trabajo realizado fuera de España, o en su defecto, calcularse en base a los días que el trabajador estuvo fuera del país. Estas cantidades no podían exceder el 15% de todas las contraprestaciones recibidas por el trabajo en cada año. Este límite se elevaba al 30% cuando el contribuyente desempeñaba funciones en otra empresa del mismo grupo, según lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio. Con esta modificación, se presumiría que todos los ingresos obtenidos durante el período en que el contribuyente estuviese bajo el régimen especial se considerarían obtenidos en España.

Además, se regula en el apartado segundo del artículo 93 de esta Ley, la manera de proceder al cálculo de la deuda tributaria. Así pues, se hará según las disposiciones del TRLIRNR, para los ingresos obtenidos sin la presencia de un establecimiento permanente, para los cuales se establecen una serie de particularidades como las siguientes:

- *“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”.*

Estas modificaciones en cuestiónse introdujeron en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, estuvieron seguidas de una adaptación del Reglamento del IRPF (en adelante RIRPF), aprobado por el RD 439/2007 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.. Destacar que este Real Decreto recién mencionado, por un lado contenía la adaptación del Reglamento a la nueva Ley del IRPF, y por otra parte da una nueva redacción relevante a una serie de artículos.

Así pues, con las modificaciones introducidas en 2015, se considerarían como obtenidos en territorio español todos los ingresos laborales que el contribuyente percibiese en cualquier parte del mundo, sin posibilidad de compensación entre ellos. En consecuencia, todas las rentas obtenidas durante el año natural serán gravadas de manera

acumulativa. En otras palabras, aunque los ingresos laborales provengan de fuentes extranjeras, se considerarán, a efectos de este régimen especial, como ingresos obtenidos en España.

Además, el artículo 114 RIRPF siguió con esta idea al establecer que no se considerarían como obtenidos durante la aplicación del régimen especial de impatriados los ingresos derivados de actividades realizadas antes de que el trabajador se desplace a España, ni los ingresos obtenidos después de que el trabajador informe a la Agencia Tributaria de que su desplazamiento a España ha finalizado, incluso si sigue siendo residente fiscal en España.

Es importante destacar que se permite una deducción para evitar la doble imposición internacional, la cual se limitó al 30% de los ingresos por trabajo en el caso de que alguno de estos ingresos estuviesen sujetos a impuestos en otro país. Esto es relevante ya que puede provocar en un aumento significativo de la base imponible para ciertos contribuyentes al incluir ingresos provenientes del extranjero, pudiendo dar lugar a situaciones de doble imposición.

Además, es relevante la modificación del artículo 114 del RIRPF en el cual se indica que no se considerarían obtenidos durante la aplicación del régimen especial de impatriados los rendimientos derivados de actividades realizadas antes del desplazamiento a España o los obtenidos después de que el impatriado informe a la Agencia Tributaria que su desplazamiento ha terminado. Como he dicho, esta modificación es importante en términos de evitar la doble imposición<sup>8</sup>, situación que podría ocurrir al incluirse en el deber de pagar del contribuyente rendimientos obtenidos en España y en otros países, como así se recoge en el modificado artículo: “La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo y de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de dichos rendimientos obtenidos en ese período impositivo.”<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> MÉNENDEZ DE MIGUEL (2015): “Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados”, ISSN, N° 18, p. 1-5.

<sup>9</sup> Transcripción literal del nuevo artículo 114. 2.b)

## **F) LEY STARTUPS (28/2022)**

En línea con la idea inicial por la cual se creó este régimen especial, se desarrolló una nueva ley con la misma intención de atraer talento e inversión que puedan impulsar la innovación, la creación de empleo y el crecimiento económico en el país anfitrión. Así, se crea a finales del año 2022 una nueva ley, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que entra en vigor el 23 de diciembre de dicho año, con el objetivo de actualizar y adaptar el régimen especial al nuevo contexto mundial.

Esta ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes o también conocida como “ley de startups<sup>10</sup>” es interesante de analizar ya que por un lado constituye la última modificación en esta materia y por otro lado introduce diversas mejoras en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, como sabemos regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006 del IRPF.

Una de las principales novedades que incluye esta reforma es en materia de adopción del régimen. Como breve recordatorio, ya hemos comentado que podían acceder al régimen de Impatriados aquellos que no hubieran sido residentes en España durante los diez periodos impositivos previos al desplazamiento, que no obtuviesen rentas que se calificasen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español y se desplazasen a España por el inicio de una relación laboral en el país o la adquisición de la condición de administrador de una sociedad.

Así pues, sobre este aspecto la Ley añade una serie de modificaciones. En primer lugar, se reduce a cinco el número de periodos impositivos durante los cuales el contribuyente debe haber sido no residente en España previamente al desplazamiento a nuestro país. Asimismo, se produce una ampliación en las personas que pueden favorecerse de este régimen, al preverse que el cónyuge y los hijos menores de 25 años o discapacitados del contribuyente desplazado a territorio español pueden disfrutar de los beneficios del régimen si viajan con él o ella, o si se trasladan durante el primer año fiscal de aplicación del régimen, pudiéndose aplicar también a hijos en común con otra persona, aunque no estén casados. Sin embargo se establece que los familiares deben cumplir los mismos requisitos de no residencia en España durante cinco años que el contribuyente principal para beneficiarse del régimen, aunque en su caso no es necesario que su desplazamiento sea por

---

<sup>10</sup> Definición “startup”: empresa de reciente creación, que se basa en las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) para comercializar sus productos o servicios.

motivos profesionales como en el caso del contribuyente<sup>11</sup>. Además, se introduce una salvaguarda para evitar que el cónyuge e hijos menores puedan aplicar el régimen si su base imponible es superior a la del contribuyente principal<sup>12</sup>. En línea con esto, la restricción conforme a la cual el impatriado no puede obtener rentas que se calificarían como obtenidas mediante establecimiento permanente no resulta aplicable a los supuestos de personas que acompañen al impatriado. No obstante, la totalidad de estas rentas quedan sujetas a tributación en España con independencia de su fuente (incluso si se obtienen en el extranjero).

Por otro lado, se establecen unas nuevas causas de desplazamiento que habilitarían la adopción del Régimen de Impatriados, que se suman a las ya comentadas y recordadas anteriormente, aunque adaptándose a la nueva realidad, en la que el trabajo en remoto es cada vez más frecuente. De esta manera, se permite el desplazamiento por voluntad del contribuyente para teletrabajar desde España mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En añadidura, se considerará válido para acogerse al régimen especial el traslado con motivo de realizar en España una actividad económica calificada como actividad emprendedora, entendiéndose esto como aquella que sea innovadora y tenga especial interés económico para España, siempre y cuando cuente con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación (ENISA). Por último, también, se permite acogerse a este régimen especial a profesionales altamente cualificados, que presten servicios en España a empresas o que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 40 % de la totalidad de los rendimientos que obtenga, teniendo que acreditarse su condición de profesional cualificado y los requisitos para calificar sus actividades como de formación, investigación, desarrollo e innovación. Es importante destacar que este régimen puede aplicarse a aquellos que se trasladen a España desde la entrada en vigor de la Ley o durante el año anterior.

En conclusión, no cabe duda de que las modificaciones introducidas por la Ley en el régimen de impatriados son clave para aumentar la atracción y competitividad fiscal de nuestro país, fomentando la llegada de talento, actividad económica y generación de riqueza. Esto cobra especial relevancia en un mundo cada vez más globalizado, donde las personas y el capital se desplazan con mayor facilidad y rapidez.

---

<sup>11</sup> ARTAMENDI GUTIÉRREZ y NIETO ARÉVALO (2023): “Régímenes tributarios especiales para impatriados” foro de actualidad, p. 96.

<sup>12</sup> GONZÁLEZ DE BUITRAGO(2022): “Novedades en el régimen fiscal especial de impatriados”, *Forum Fiscal* n° 286, Editorial Wolters Kluwer

### **3) ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL RÉGIMEN DE TRABAJADORES, PROFESIONALES, EMPRENDEDORES E INVERSORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL.**

El régimen fiscal para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español es un elemento fundamental en el contexto de la política fiscal de España. En este apartado, se realizará un análisis detallado de los componentes que configuran este régimen, destacando su relevancia en el panorama económico y fiscal del país. El régimen de impatriados, ofrece una serie de beneficios fiscales diseñados para atraer talento extranjero y fomentar la inversión en España. A través de la determinación de la residencia fiscal, los requisitos para aplicar el régimen, el contenido del mismo, el ejercicio de la opción y el plazo de duración, así como los procesos de renuncia y exclusión, se explorarán los aspectos clave que influyen en la operatividad y efectividad de esta medida.

Este análisis permitirá comprender cómo el régimen de impatriados contribuye al desarrollo económico del país y a la promoción de la actividad empresarial e inversora en un entorno cada vez más globalizado.

#### **A) DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL**

La residencia fiscal es un aspecto fundamental en esta materia, pues determinará el impuesto personal al que estará sujeto cada contribuyente. Así pues, dependiendo de donde tenga la residencia fiscal la persona física, podrá tributar por el IRPF o el IRNR, siendo por tanto de gran importancia al ser el criterio de sujeción no solo de los impuestos mencionados, sino también de otros como el Impuesto de Patrimonio o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en lo que a las personas físicas concierne.

En el panorama internacional, existen diversos puntos de conexión para establecer la residencia fiscal de una persona y así determinar su sujeción a la soberanía fiscal de un determinado Estado. Tradicionalmente destacarían la residencia habitual, su domicilio, el territorio donde tiene lugar la manifestación económica específica, aunque también hay otras propuestas, como la nacionalidad de las personas físicas o jurídicas, criterio que se utiliza en países como Estados Unidos. Sin embargo, este último supuesto no es el más

común hoy en día, y la mayoría de ordenamientos se orientan hacia criterios como el de territorialidad y residencia. Un claro ejemplo de esto es España, que combina ambos criterios de manera que las personas que satisfagan el primer requisito –la residencia- de acuerdo con las leyes nacionales estarán sujetas a las regulaciones fiscales del país. Además, aquellos que generen ingresos dentro de las fronteras del Estado, aunque no cumplan con las condiciones de residencia, también estarán sujetos a las leyes fiscales locales.

Con motivo de esta diversidad de sistemas para determinar la residencia fiscal, pueden surgir situaciones de colisión, por ejemplo, entre los criterios de residencia y gravamen de la renta mundial, que derivará en problemas de doble imposición. Sin entrar a desarrollarlo en exceso, considero relevante mencionarlo como uno de los principales problemas que plantean los diferentes criterios de residencia fiscal. Este problema consiste en que un contribuyente puede llegar a ser a la vez residente a efectos fiscales en dos países. Consecuentemente, existen dos formas principales para resolver este problema: por un lado, a través de normativas específicas que reducen o eliminan la doble imposición internacional, como las deducciones fiscales y, por otro lado, mediante la firma de Convenios de Doble Imposición entre distintos países.

Volviendo a la determinación de la residencia fiscal en España, hay que acudir a la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), eje central del ordenamiento tributario, la cual en su artículo 11 dispone que: “los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso”. Es razonable asumir que la residencia es una característica que se puede aplicar siempre a una persona, ya sea física o jurídica, mientras que la territorialidad se relaciona con eventos económicos específicos “ser residente en un determinado país es una cualidad de la persona [...] Se es residente, como se tiene una determinada nacionalidad, es decir, cuando se cumplen los requisitos que el ordenamiento jurídico ha fijado para otorgar esa calificación”<sup>13</sup>. De manera similar, y a pesar de que la LGT los menciona en su artículo 48, es importante distinguir entre residencia y domicilio fiscal, ya que son conceptos diferentes. La residencia determina la obligación tributaria, mientras que el domicilio fiscal se refiere a la ubicación física del contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria.

---

<sup>13</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, MARTÍN DELGADO (1977): *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, pp. 105, 109.

Por consiguiente, tiene una enorme trascendencia en el tema que nos incumbe el artículo 9 LIRPF. En este artículo, el legislador deja plasmados cuáles son los criterios que determinan que una persona, a efectos tributarios, sea considerada residente en España. Destacar que los criterios de este artículo son considerados como no cumulativos, bastando con que uno de ellos encaje con la situación del individuo para que sea considerado residente a efectos fiscales en España.

Así pues, en primer lugar se indica que tiene su residencia habitual aquel que: “permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español” Indudablemente, estamos ante un punto de conexión basado en la presencia física en el territorio español, aunque esto suele ser problemático en un contexto como el de hoy en día, en el cual los movimientos de personas son cada vez más frecuentes, habida cuenta de la libertad de movimientos existente en la Unión Europea y otros países miembros del Espacio Schengen.

Prueba de los problemas que suscita sería el célebre “Caso Shakira”, en el que la cantante se enfrentó a comprobaciones tributarias en España debido a la residencia fiscal. Las autoridades españolas argumentaron que, al pasar la mayor parte del tiempo en el país, Shakira era residente fiscal en España durante ciertos años y debía pagar impuestos en este país. La disputa se centró en si su estancia en España constituía residencia fiscal según la ley española. La cantante defendió su posición argumentando que mantenía su residencia fiscal en Bahamas.

La norma trata de paliar este problema estableciendo que: “las ausencias esporádicas se computarán como periodo de permanencia, salvo prueba en contrario del contribuyente acreditando su residencia en otro Estado”. Esta cláusula cobra especial relevancia en el contexto actual, buscando que el legislador simplifique la situación al establecer que el período de ausencia se considere, en principio, como tiempo de permanencia, recayendo en el contribuyente la carga de la prueba. Según esta regulación, la ausencia se contabilizará como presencia a menos que el contribuyente demuestre su residencia en otro Estado<sup>14</sup>.

Sin embargo, la noción de "ausencias esporádicas" es un concepto jurídico ambiguo. La falta de claridad al definir esta idea conduce a confusiones y a una extensa jurisprudencia al respecto, principalmente porque no todas las ausencias fuera del territorio tienen la misma duración o intencionalidad. Así pues, en la reciente jurisprudencia, el Tribunal Supremo

---

<sup>14</sup> GARCÍA CARRETERO (2006). *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob. Cit. p.18.

(TS) tiene una interpretación divergente respecto al concepto de "ausencia esporádica" en comparación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) y la DGT. Esto es así ya que el TS aplica una interpretación más estricta y literal de las normativas fiscales, mientras que los organismos tributarios optan por interpretar el concepto de ausencia esporádica de manera más flexible y contextual, considerando las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

Esto lo podemos observar en algunas de sus sentencias como la STS 1829/2017, 28 de noviembre de 2017 o la STS 334/2018, 1 de marzo de 2018, mientras que, por su parte, la Administración tributaria plasma su punto de vista en varias consultas de la DGT, entre las cuales podemos destacar las CV 1091/2008 y CV 3473/2015.

Por otro lado, el Tribunal Supremo (TS) sostiene que una ausencia que supere los 183 días en otro país no puede considerarse esporádica. Argumenta que, durante este período, la ausencia adquiere un carácter estable y prolongado, perdiendo así su cualidad esporádica.

Por su parte, la Audiencia Nacional (AN) establece que la intención de permanecer en un territorio es un factor fundamental para determinar si una ausencia es esporádica. Cuando la fecha de retorno al lugar de residencia es definitiva, ya sea por motivos vacacionales o laborales, la ausencia debe ser clasificada como esporádica. Este criterio se reflejó, por ejemplo, en la sentencia número 2001/1622, de 20 de septiembre.

En línea con este enfoque encontramos lo dispuesto en el RIRPF, en su artículo 115, en el cual no se hace alusión a las ausencias esporádicas y simplemente se fija que se deberá permanecer más de 183 días en territorio español durante el año natural sin posibilidad alguna de cómputo de las ausencias esporádicas.

También se establece una disposición para tratar de controlar mejor el fraude fiscal, que fija que para el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, actualmente denominados jurisdicciones no cooperativas, "la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural."

Por otra parte, surgen problemas en cuanto al cómputo del plazo, respecto a cuándo deberá comenzar a contarse la permanencia en caso de que no se encontrase en nuestro territorio a fecha de 1 de enero. Así pues, podríamos distinguir dos posturas principales, una de ellas la defendida por CARMONA FERNÁNDEZ<sup>15</sup>, que indica que se deberá

---

<sup>15</sup> CARMONA FERNÁNDEZ (2001): *Residencia de las personas físicas y las entidades*, CISSPRAXIS ,p. 66

comenzar a computar el plazo de residencia cuando exista una presencia significativa en territorio español, por ejemplo, un permiso de residencia. Sin embargo, desde otro punto de vista, existen propuestas como la defendida por BAENA AGUILAR<sup>16</sup>, que dice que se entenderá adquirida la residencia fiscal con la presencia física del desplazado, siempre y cuando exista vocación de permanencia en el país.

Dejando de lado esta cuestión, es importante aclarar los medios de prueba de los que puede hacer uso el contribuyente para probar su estancia en el territorio. Surgen varias dudas al respecto, acerca de si se pueden utilizar documentos como certificados de empadronamiento, facturas, etc. Al respecto, la DGT se ha pronunciado en numerosas ocasiones, como por ejemplo en la Resolución No Vinculante, 0893-98, de 26 de mayo de 1998, en la cual se zanja esta problemática al establecerse que: “La residencia habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerado residente fiscalmente en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, por renta mundial. Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, electricidad, etc., ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios citados no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular”.

En consecuencia, el criterio de la Administración Tributaria es que para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo. Para ello, será necesario probar a la Autoridad competente que resides en tal sitio para que te expida ese certificado. Sin embargo, la jurisprudencia ha evolucionado en gran medida y considera válido cualquier medio de prueba admitido en derecho, como se puede comprobar a través de la reciente sentencia del TS de 12 de junio de 2023 (STS 2735/2023).

---

<sup>16</sup> BAENA AGUILAR (1994): *La obligación real de contribuir en el IRPF*, ARANZADI ,p. 102

Teniendo en cuenta lo mencionado, es importante relacionar los criterios de residencia con el artículo 93 LIRPF<sup>17</sup>. Como hemos comentado en algún momento, este artículo determina que las personas físicas que establezcan su residencia fiscal en España debido a su traslado al territorio español, siempre y cuando cumplan ciertas condiciones, tendrán la opción de tributar por IRNR conservando su condición de contribuyentes del IRPF durante el período impositivo en el que se efectúe el traslado y los cinco períodos siguientes.

Sin embargo, podemos extraer una serie de dificultades a la hora de poner en relación ambos artículos<sup>18</sup>.

Si bien en relación con el primer criterio del artículo 9 no surgen dudas, sí que las hay en caso de que se adquiriera la residencia fiscal por los dos criterios restantes. Por un lado, respecto a lo expuesto en el artículo 9.1.b) LIRPF (“Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”), surge la cuestión de si una persona que se traslada a España, estableciendo aquí su principal centro de intereses pero sin permanecer estrictamente más de 183 días en el país, tiene derecho a optar por el régimen especial. Esto es particularmente relevante cuando un individuo tiene la mayoría de sus ingresos en otro país, a pesar de tener su centro de intereses económicos en España. Aunque según el artículo 9.1 de la LIRPF se les considera residentes fiscales, puede haber dudas sobre si tienen derecho a acogerse al régimen especial, sobre todo considerando la restricción de permanencia de más de 183 días en España según el artículo 115 RIRPF<sup>19</sup>, lo que puede generar situaciones en las cuales trabajadores desplazados que cumplan ciertos requisitos del artículo 93, no puedan acogerse al Régimen Especial.

---

<sup>17</sup> En este sentido, SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (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”, Documentos de Trabajo núm. 7/2018, Instituto de Estudios Fiscales, capítulo V, pp. 115-116.

<sup>18</sup> Apreciables a raíz de la lectura de SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (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.

<sup>19</sup> Transcripción literal del artículo 115 RIRPF: “Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, o, en el caso de contribuyentes a los que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, hasta el último período impositivo en el que el mismo resulte aplicable al contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 117 y 118 de este reglamento.

A estos efectos, 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.”

Por último, también existen ciertas dudas en lo que al último criterio del artículo 9.1, referido a la obtención de la residencia por vínculos familiares que, en el párrafo segundo de su letra b), dice así: “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”. Destacar que este criterio deja plasmada la importancia de los vínculos familiares, ya que cuando el cónyuge y los hijos menores de edad dependientes residan en España, se considera que la persona tiene su residencia fiscal en territorio español.

En este caso, la situación no es tan problemática, dado que el artículo 93 LIRPF establece claramente que uno de los requisitos esenciales es el desplazamiento del trabajador a territorio español. Por lo tanto, no basta con que el contribuyente sea residente fiscal en España debido a vínculos familiares, sino que es necesario que el trabajador se traslade físicamente a España.

## **B) REQUISITOS PARA APLICAR EL RÉGIMEN**

A la hora de examinar los requisitos que debe cumplir un impatriado para acogerse al régimen especial, hemos de acudir de nuevo al artículo 93 LIRPF. Como sabemos, en él se contienen los requisitos ya mencionados a lo largo de este estudio, aunque los analizaremos con más detalle para comprender la situación a la que se refieren.

Antes de nada, recordar que estas condiciones son acumulativas, por lo tanto, aunque la persona desplazada obtenga la residencia fiscal en España, si no cumple con alguno de los requisitos establecidos, no podrá acogerse al régimen especial.

### **a) Primera condición: el límite temporal de la residencia previa en España**

En primer lugar, el legislador establece que el desplazado no podrá haber tenido su residencia fiscal en España en los últimos cinco periodos impositivos, como se desprende literalmente del artículo: “Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio

español”. Sin embargo, solo se excluye el haber tenido la residencia fiscal en España, no el mero hecho de que el trabajador haya sido trasladado a territorio español en los cinco años fiscales anteriores, siempre y cuando esos traslados no implicaran un cambio de residencia.

Cabe recordar, que la cifra fue reducida de los diez años que constaban originalmente a los cinco que se establecen hoy en día.

Sin embargo, esta cláusula plantea numerosos problemas. En primer lugar, ¿por qué se establece este requisito? En mi opinión, esto se debe a cuestiones relacionadas con preservar el principio de seguridad jurídica, estableciendo un período de cinco años para prevenir que un residente fiscal en España transfiera su residencia fiscal a otro país y luego regrese inmediatamente a España para beneficiarse de dicho régimen. Esto se hace seguramente, debido a que la intención del legislador era la de establecer un incentivo fiscal, no un medio a través del cual ciertos contribuyentes puedan aprovecharse negativamente de este régimen y cometer fraude. En la redacción originaria, surgía el debate acerca de la excesiva duración del plazo, que podría desincentivar a trabajadores altamente cualificados de trasladarse a España para trabajar en una empresa española, razón principal por la cual se ha reducido este plazo de diez a cinco años. Como sabemos, existen profesionales que quizás hayan estado durante ese tiempo en España, involucrados en algún proyecto de larga duración que les haya obligado a permanecer en territorio nacional más de 183 días<sup>20</sup>, por lo que se les consideraría residentes en nuestro país y no cumplirían con el requisito establecido. Así pues, se trata de paliar este problema desde dos puntos de vista distintos. Por ello, se optó por la solución de reducir el plazo a cinco años, como ocurre en Francia. Otra posible solución, adoptada por ejemplo en Países Bajos, sería descontar los posibles periodos de residencia previos durante el plazo de prohibición del tiempo de disfrute establecido para el régimen<sup>21</sup>.

Otro problema que surge, relacionado con el cómputo del plazo, es que no se aclara específicamente si dicho plazo se debe comenzar a contar desde que el contribuyente se traslada a nuestro país o desde el momento en el que adquiere la residencia fiscal. Como solución a este problema, la opinión mayoritaria en la doctrina sostiene que el artículo 93

---

<sup>20</sup> SANZ CLAVIJO (2013): “El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España”, *Documentos*, núm. 2, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 21-24.

<sup>21</sup> SANZ CLAVIJO (2013): “El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España”, ob. Cit. Pp. 25-26.

<sup>21</sup>. Vid. GARCÍA CARRETERO: “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización” ob. cit. p. 143.

de la LIRPF se centra en el concepto de un "nuevo desplazamiento" del trabajador a territorio español. Según esta interpretación, el momento en que se produce este nuevo desplazamiento se utiliza para calcular los cinco años que deben haber transcurrido desde que el impatriado dejó de ser residente español hasta que vuelve a desplazarse a España. Este punto de vista se basa en varios argumentos, incluyendo la claridad literal del precepto, que evita mencionar una nueva residencia en España para aquellos que ya lo fueron anteriormente, y hace una referencia explícita al momento del nuevo desplazamiento.

### **b) Segunda condición: El motivo del desplazamiento**

Como ya hemos mencionado previamente, para poder acogerse a este régimen se han de cumplir una serie de condiciones, con anterioridad al traslado, que motiven el desplazamiento y permitan acogerse al régimen especial.

La primera de ellas, como indica literalmente el artículo 93.1.b), consiste en que el desplazamiento se haya producido “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.” Esta cláusula que excluye a los deportistas profesionales, es decir, aquellos con una relación regulada en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, se introdujo en su momento por entender que no se estaba cumpliendo como se esperaba el objetivo de este régimen, que buscaba encontrar un tipo de perfil de empleados distinto al de los deportistas. Como breve recordatorio, lo que se trataba de buscar con este régimen era atraer a personal altamente cualificado, en sectores como la ciencia, ingeniería, empresa, etc., que aportasen mayor valor y competitividad a las empresas nacionales.

El propio artículo 93.1.b), en el párrafo segundo de su número 1º, concreta las situaciones a través de las cuales se entiende cumplido el requisito de haberse desplazado como consecuencia de un contrato de trabajo. Así, el cumplimiento de este requisito se dará con el inicio una relación laboral, sin distinción de sus diferentes tipos, admitiendo incluso una relación laboral estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este o cuando, sin ser ordenado por el

empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Además, se entiende también cumplida la condición para aquellos trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional, siendo estos dos últimos casos prueba clara de la modernización y adaptación a la nueva realidad de este régimen. Esta reciente modificación es de gran relevancia para incluir a trabajadores desplazados a España para teletrabajar o nómadas digitales, ya que refleja la adaptación de las leyes fiscales a la nueva realidad global en la que nos encontramos. Con el avance de la tecnología y la creciente conectividad, cada vez más personas pueden realizar sus tareas laborales desde cualquier parte del mundo. Esto ha generado una nueva categoría de trabajadores que, si bien pueden estar físicamente en un país, realizan sus actividades laborales para empleadores en otros lugares.

Así pues, con esta modificación de la LIRPF se reconoce esta realidad y se busca establecer reglas claras para la tributación de estos trabajadores, evitando lagunas legales o situaciones ambiguas. Además, puede ser parte de un esfuerzo más amplio para fomentar la atracción de talento internacional y promover la competitividad económica en un contexto globalizado. Por último, este cambio refleja la necesidad de adaptar las regulaciones fiscales a las cambiantes dinámicas laborales y económicas, reconociendo la importancia de la movilidad laboral y la flexibilidad en el mundo moderno.

La segunda causa, prevista en el número 2º del artículo 93.1.b), hace referencia al traslado: “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” .

En cuanto a este precepto, no parece suscitar especiales dudas. Simplemente, se permite a un no residente trasladarse a territorio español y optar por el régimen especial, en caso de adquirir la condición de administrador de una entidad. Respecto a la participación personal en esta entidad, se permite tanto que no tenga participación alguna, como que si la

tiene no sea superior al 25% del capital social, en línea con lo dispuesto en el mencionado artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>22</sup>.

La tercera causa del desplazamiento se ha introducido en la última reforma y se refiere a que dicho desplazamiento tenga lugar: “Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre”. Esto es relevante ya que, anteriormente, el artículo 93 LIRPF no era aplicable a quienes primero se trasladen a territorio español y, posteriormente, encuentren trabajo allí. Esto excluía del ámbito de aplicación de la norma a los desplazamientos motivados por un cambio en la ubicación del lugar de prestación de servicios independientes. En este sentido, el precepto aclaraba explícitamente que no podían acogerse a este régimen aquellos que hubieran obtenido rentas calificadas como obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, actividad económica que se consideraba incompatible con el objetivo de atraer trabajadores cualificados<sup>23</sup>.

Esta situación podía generar dudas sobre su compatibilidad con principios como el de igualdad tributaria, ya que el sujeto que adquiriría la residencia fiscal española debido a un desplazamiento motivado por un cambio en el lugar de desarrollo de su actividad económica, profesional o empresarial, o por un contrato mercantil, no podría utilizar el régimen de "impatriados". Por lo tanto, el artículo 93 establecía una discriminación respecto al desplazamiento de trabajadores autónomos, empresarios o profesionales (no contratados por cuenta ajena), lo cual planteaba dudas sobre su compatibilidad con el principio de equidad, dado que la justificación de la diferencia de trato no estaba clara.

Curiosamente, en otros países como Portugal,<sup>24</sup> no se estableció esta discriminación. Finalmente, se ha seguido la visión del país vecino, limitando eso sí el ámbito subjetivo del régimen de manera que solo sea aplicable a determinados sujetos en función de su

---

<sup>22</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (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.

<sup>23</sup> LÓPEZ LUBIAN, J. I (2006) : “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación*. Volumen 1/2006, p. 57.

<sup>24</sup> ALMEIDA FERNANDES y PEREIRA (2010): “Government Lists professions eligible for non-habitual resident tax regime”, *Tax Notes International*, vol. 57, n° 3, 2010, p. 239.

cualificación profesional, entendida como profesionales que, por su formación o especialidad, sean potencialmente generadores de valor añadido a la economía nacional.

Por último, se introduce una cuarta causa de desplazamiento que se refiere a la posibilidad de acogerse a este régimen si se ha producido un desplazamiento motivado por la realización en España de: “una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal” .

Destacar que a pesar de no concretarse en el artículo 93 LIRPF la forma de acreditar la condición de personal altamente cualificado, así como los requisitos para calificar las actividades como emprendedoras o de formación, investigación, desarrollo e innovación, se ha producido un desarrollo reglamentario para colmar esta laguna. En este sentido, se ha introducido un desarrollo al respecto en el artículo 113.2 RIRPF. En cuanto a la calificación de actividad emprendedora, se establece que esta será: “aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación”. Por otra parte, en cuanto a la condición de personal altamente cualificado, se indica que estos serán aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que se refiere a la autorización de residencia para este colectivo de trabajadores altamente cualificados. Por último, en cuanto a las actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, se establece que así se considerarán cuando concurra alguno de los supuestos a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 72 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia prevista en el mencionado artículo 72 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español

### **c) Tercera condición: No obtención de rentas mediante establecimiento permanente**

Por último, hay que referirse a un requisito relativamente novedoso respecto a los requisitos iniciales, ya que se estableció a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y

que hace referencia a: “Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado”. Es importante recalcar esta salvedad, ya que de no existir, los trabajadores a los que nos hemos referido anteriormente, no podrían acogerse al régimen especial, ya que no cumplirían con este requisito.

Este último requisito es muy relevante, ya que en él se perfilan más aún los condicionantes anteriores.

A su vez, resulta relevante determinar qué se considera como renta obtenida mediante establecimiento permanente, para lo cual hemos de acudir al artículo 13 TRLIRNR y que establece literalmente lo siguiente: “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”. Esto parece un condicionante bastante evidente, ya que como se da al contribuyente la posibilidad de tributar por el IRNR manteniendo la posición de contribuyentes por el IRPF, lo que se está haciendo es asimilarlo a aquellos contribuyentes sin establecimiento permanente. Por ello, carecería de sentido brindar la opción de tributar por este régimen especial si se da el caso de que el impatriado obtenga rentas mediante un establecimiento permanente en España.

Sin embargo, hay algunos casos en los que no siempre será fácil determinar si se aplica o no el contenido del artículo 93 de la LIRPF, especialmente considerando la condición de residente del empleador. Es importante notar que el contrato no tiene que haberse firmado necesariamente con un empleador situado o residente en territorio español, y tampoco parece obligatorio que se trate de un "contrato de trabajo español"<sup>25</sup>.

En esta línea, los casos más claros serán aquellos en los que el trabajador desplazado haya firmado un contrato laboral con una entidad residente en España para prestar sus servicios en territorio español.

---

<sup>25</sup> En el mismo sentido, ESPINOSA DE LOS MONTEROS, “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid p. 691.

Sin embargo, cuando el empleador no sea residente y el trabajo se realice desde España por una persona física, pueden surgir diversas situaciones en las que la aplicación del artículo 93 de la LIRPF no siempre será justificable.

La situación es diferente si la entidad empleadora no residente no tiene un lugar fijo de negocios en España al que pueda vincularse un trabajador desplazado que preste sus servicios en territorio español. No es común que un trabajador se desplace a España para trabajar para una entidad no residente sin un establecimiento permanente en el país. En este supuesto, parece razonable excluir a dicho trabajador del régimen de impatriados, dado que la finalidad de la norma es atraer a expertos de otros países para que se integren en la economía española, dinamizándola a través de su trabajo para empresas establecidas en territorio español.

#### d) **El caso particular del cónyuge y los hijos**

Como sabemos, con la reciente promulgación de la ley 28/2022, se ha ampliado el alcance de las personas que pueden acogerse al régimen especial de impatriados. En la actualidad, este régimen no solo abarca al contribuyente, sino también a su cónyuge y a sus hijos menores de veinticinco años, o de cualquier edad en caso de presentar una discapacidad. Además, en situaciones donde no exista vínculo matrimonial, se extiende al progenitor de estos hijos, siempre que se cumplan determinadas condiciones. Esta ampliación refleja un enfoque más inclusivo y adaptado a las diversas configuraciones familiares modernas, facilitando la atracción de talento internacional a España.

En primer lugar, y en relación con el plazo de desplazamiento a territorio español y la adquisición de la residencia fiscal por parte de las mencionadas personas en el artículo 93.3.a) LIRPF, establece en tal artículo que se podrán desplazar a territorio español antes o después de que se desplace el contribuyente al que se refiere el apartado 1 anterior, siempre que, como consecuencia del referido desplazamiento, de ser anterior, estos no adquieran la residencia fiscal en España antes del primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial o, de ser posterior, no hubiera finalizado este último. Como breve resumen a esto, se podría decir que las personas vinculadas al contribuyente pueden trasladarse a España antes o después que él. Si se trasladan antes, no deben adquirir la residencia fiscal en España antes del primer período impositivo en que al contribuyente se le aplique el régimen especial. Si se trasladan después, este régimen especial no debe haber finalizado.

En segundo lugar, en lo referido a la duración del régimen especial para el cónyuge (o progenitor) e hijos del contribuyente principal, se ha producido una modificación normativa apreciable en el artículo 115 RIRPF, que pretende aclarar que, cuando el régimen especial de impatriados sea aplicado a estas personas en cuestión, el mismo operará durante el período impositivo en el que adquieran su residencia fiscal en España y el último período impositivo en que el régimen especial resulte aplicable al contribuyente principal.

Destacar que la mencionada modificación reglamentaria tiene relevancia especialmente en lo relativo a la renuncia del régimen, aspecto que analizaremos más adelante.

## **C) CONTENIDO DEL RÉGIMEN**

Una vez examinados los requisitos para tener la posibilidad de acogerse al régimen especial de trabajadores impatriados, pasaremos a analizar el contenido del régimen, es decir, lo referido entre otros al cálculo de la base tributario o a otros aspectos relevantes.

Para ello, volveremos a acudir al artículo 93 de la LIRPF. Si bien antes nos centrábamos fundamentalmente en su primer apartado, a continuación analizaremos el resto del artículo.

En primer lugar, se deja claro que la aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Más allá de esto, se admite que el contenido de este régimen estará sujeto a una serie de especialidades.

### **a) Artículo 93.2.a)**

La primera especialidad en cuestión consiste en excluir una serie de artículos de este régimen, estableciéndose que no resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I de la LIRNR.

En primer lugar, parece lógico determinar el contenido de los artículos en cuestión. El primero de ellos, el artículo 5, hace referencia a los contribuyentes. En él, se establece que serán contribuyentes del IRNR: personas físicas y entidades no residentes en España que obtengan rentas en territorio español, excepto si son contribuyentes del IRPF, personas físicas residentes en España según las circunstancias del artículo 9.4 LIRPF y por últimos las entidades en régimen de atribución de rentas mencionadas en el artículo 38.

Por otra parte, el artículo 6 establece los criterios de determinación de la residencia fiscal, el artículo 8 se refiere a los criterios de individualización de las rentas y el artículo 9 se refiere a los responsables del impuesto.

En cuanto al resto de los artículos, el artículo 10 trata sobre las obligaciones de los contribuyentes del IRNR en España en relación con el nombramiento de un representante ante la Administración Tributaria, mientras que en el artículo 11 se aborda la determinación de la residencia fiscal para los no contribuyentes. Por último, el artículo 14 trata sobre las

rentas exentas del IRNR. Entre las muchas que hay, podríamos mencionar alguna exención como las rentas del trabajo en especie y prestaciones reconocidas a españoles en el exterior según la LIRPF, becas y cantidades percibidas por acuerdos de cooperación internacional, intereses y rendimientos de capitales propios para residentes en la UE o incluso rendimientos de la Deuda Pública obtenidos sin establecimiento permanente en España.

Ya explicado el contenido de estos artículos, podemos extraer un denominador común, que no es otro que estos artículos contienen las normas generales relativas a la determinación del contribuyente, designación de representantes, responsables o determinación del domicilio fiscal. Así pues, queda claro que los impatriados que se acogen al régimen que estamos analizando, no adquieren la condición de contribuyentes del IRNR sino que son contribuyentes del IRPF. Prueba de ello es también que el régimen que analizamos, comprendido mayoritariamente en el artículo 93 al que tanto hemos aludido, se encuentra dentro de la regulación del IRPF<sup>26</sup>.

### **b) Artículo 93.2.b)**

En esta letra b) se establece una presunción consistente en que: “La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.”

En este precepto, el legislador ha establecido una disposición que implica una especie de ficción legal, consistente en que todos los rendimientos del trabajo o de actividades económicas emprendedoras que obtenga un contribuyente mientras esté bajo el régimen especial de impatriados se considerarán obtenidos en territorio español. Esto significa que, independientemente de dónde se haya generado realmente el ingreso, se tratará como si se hubiera obtenido en España a efectos fiscales.

En mi opinión, este enfoque no está diseñado principalmente para atraer a trabajadores altamente cualificados. En realidad, puede tener un efecto disuasorio porque, al considerar todos los ingresos como obtenidos en España, el impatriado podría enfrentarse a una mayor carga tributaria. Esto se debe a que tendría que pagar impuestos en España por una mayor cantidad de ingresos, lo que representa un esfuerzo económico más

---

<sup>26</sup> SÁNCHEZ –ARCHIDONA HIDALGO (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.

significativo para el trabajador. En lugar de ser un incentivo, esta disposición podría desanimar a algunos profesionales de alta cualificación de trasladarse a España, debido a las implicaciones fiscales adicionales.

En línea con este punto de vista, el legislador llevó a cabo una modificación del art.113 RIRPF, mediante el Real Decreto 633/2015, de 10 de junio. Lo que se pretendía en su día con esta reforma era modificar lo dispuesto de tal manera que los rendimientos del trabajo generados fuera de España antes del traslado del impatriado no estarán sujetos a tributación en España bajo el régimen especial. No obstante, esto no excluye la posibilidad de que dichos rendimientos sean gravados como rentas obtenidas en España si se cumplen las condiciones para ser considerados como tales bajo el IRNR.

### **c) Artículo 93.2.c)**

En cuanto a la letra c) del artículo 93.2, la misma establece que: “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”. Lo que esta norma prevé no es otra cosa que, para la liquidación del impuesto, todas las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural serán gravadas de manera acumulada. Esto implica que no se permitirá la compensación de pérdidas con ganancias ni de rendimientos positivos con rendimientos negativos dentro del mismo periodo fiscal. En otras palabras, cada renta obtenida será considerada individualmente para el cálculo del impuesto, y no se podrán restar unas de otras para reducir la base imponible.

Sin embargo, cabría preguntarse el porqué de una medida que, puede aumentar la carga fiscal del contribuyente, ya que no se pueden utilizar rendas negativas para disminuir el monto total sujeto a impuestos. Esto puede ser así por razones de progresividad. Como sabemos, la progresividad consiste en que la tasa impositiva aumenta conforme incrementa la base imponible o la capacidad económica del contribuyente, situación que efectivamente ocurre en este caso, ya que el tipo impositivo es mayor cuanto mayor sea la base liquidable<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (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.

Para mí, el sentido de esta norma es la de lograr que realmente el contribuyente sea tratado como un sujeto pasivo del IRNR, sin establecimiento permanente, impuesto en el cual cada percepción de renta se grava de forma aislada.

#### **d) Artículo 93.2.d)**

Este artículo es de gran trascendencia, pues en él se hace alusión a la conformación de la base liquidable. En primer lugar, considero relevante definir este término. Así pues, atendiendo al artículo 54 LGT, podemos definir la base liquidable como: “la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley”. Volviendo al artículo 93.2.d) LIRPF, en él se 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 tanto, hemos de acudir al artículo mencionado para comprender de qué rentas estamos hablando. En concreto, el artículo hace referencia a:

- 1. ° Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
- 2. ° Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- 3. ° Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Por ende, se evidencia que el legislador define la base liquidable como las rentas generadas por el contribuyente en España durante el período impositivo, el año natural. Además, obliga a distinguir entre los ingresos derivados de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales, por un lado, y el resto de los ingresos, por otro<sup>28</sup>.

Recalcar de nuevo la importancia de este precepto ya que, como sabemos, en derecho tributario, la base liquidable es fundamental ya que va a servir como punto de partida para calcular la cantidad exacta de impuestos que un contribuyente debe pagar. Dado que afecta directamente a la carga fiscal de los contribuyentes y la recaudación de impuestos por parte

---

<sup>28</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (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.

del Estado, una determinación precisa de la base liquidable es esencial para garantizar la equidad y la eficiencia del sistema tributario.

### **e) Artículo. 93.2.e)**

La letra e) del artículo 93.2 es la encargada de determinar cómo se calcula la cuota íntegra. De nuevo, hay que acudir a la LGT para definir el término, pues en su artículo 56.1 la define como: “resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen”. También en este artículo se establecen una serie de mecanismos para calcular dicha cuota, mediante la aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable o según cantidad fija señalada al efecto. Sin embargo, en este artículo solo se establecen unas reglas generales, por lo que para determinar exactamente la cuantía de la cuota íntegra en el régimen de impatriados, hemos de acudir al artículo 93.2.e) LIRPF. Así pues, se establece que a la “base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a 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” se le aplicará una determinada escala de gravamen, por lo que se vuelve a diferenciar entre las rentas del art. 25.1.f) TRLIRNR y el resto de rentas, estableciendo una escala de tipos impositivos aplicables distintos a cada una de ellas.

La citada letra e) contiene una tabla, en primer lugar para 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) TRLIRNR. De esta tabla se desprende que se aplicará al trabajador desplazado un tipo de gravamen del 24% hasta los 600.000 euros y, desde los 600.000,01 euros en adelante, se gravará a un tipo del 47%. Recordar de nuevo que este límite no estaba previsto inicialmente y que surgió a raíz de una de las modificaciones legislativas ya comentadas. Sin embargo, a pesar del límite, sigue existiendo el componente de atracción para extranjeros, ya que de no existir este régimen, la cuota de un contribuyente con unos ingresos cercanos a los 600.000 euros de límite, rondaría el 47%. Sin duda esto es una enorme diferencia, ya que estamos hablando de que gracias a este régimen, un impatriado ve reducida la cuota que debería pagar casi a la mitad, durante el periodo de duración del régimen.

Por otra parte, a la porción de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) TRLIRNR, se aplicarán unos distintos tipos, de nuevo apreciables

a través de una tabla que muestra los tramos de la base liquidable del ahorro y los correspondientes tipos impositivos y cuotas íntegras aplicables.

Así pues, del contenido de la tabla se desprende que, en cuanto al primer tramo que abarca bases liquidables de hasta 6.000 euros, se verá gravado a un tipo del 19%, resultando en una cuota íntegra de 1.140 euros. De igual manera, hay tramos adicionales para bases liquidables del ahorro de hasta 44.000, 150.000 y 300.000 euros, con tipos impositivos del 21%, 23% y 27%, respectivamente, y cuotas íntegras asociadas. Para bases liquidables del ahorro superiores a 300.000 euros, se aplica un tipo del 28%. Una vez más, nos encontramos ante un esquema progresivo, que implica que cuanto mayor es la base liquidable del ahorro, mayor es el tipo impositivo aplicado y, por lo tanto, la cantidad de impuestos a pagar.

Por otra parte, también es necesario hablar de la cuota diferencial, que será: “el 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”<sup>29</sup>. En nuestro caso, las deducciones que tendrán que aplicarse están recogidas en el artículo 26 TRLIRNR. Este artículo hace referencia, en primer lugar, a aquellas “cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” y, en segundo lugar, a “las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente”. Además de estas, como ya hemos mencionado anteriormente, a través del desarrollo reglamentario contenido en el artículo 114.2 RIRPF, cabe la posibilidad de que el impatriado pueda deducirse las sumas abonadas en concepto de cuotas del IRNR durante el lapso transcurrido hasta el inicio de su tributación bajo el régimen especial, ya que como veremos más tarde, existe un plazo de seis meses para ejercer la opción de tributar conforme al régimen especial. Asimismo, existe una regla recogida en el artículo 80 LIRPF, que establece las reglas para que se puedan deducir las cantidades pagadas por impuestos en el extranjero sobre rendimientos o ganancias patrimoniales que un contribuyente haya obtenido y que también estén sujetos a impuestos en España. La deducción se basa en el menor de dos valores: el importe real pagado en el extranjero por un impuesto similar al español o el resultado de aplicar la tasa impositiva media efectiva a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero. En resumen, esta disposición busca evitar la doble imposición sobre los mismos ingresos, permitiendo que

---

<sup>29</sup> Transcripción literal del artículo 56.6 LGT

los contribuyentes deduzcan los impuestos extranjeros pagados sobre los mismos rendimientos o ganancias patrimoniales sujetos a impuestos en España.

Sin embargo, se trata de una deducción limitada, ya que se establece un 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<sup>30</sup>.

Siguiendo en la línea de las deducciones, hay que recordar que para el IRPF existen deducciones como la deducción por familia numerosa, que opera en caso de que la familia del contribuyente sea considerada numerosa de categoría general, y que permite deducir el 50% de tu cuota íntegra autonómica, aunque con un límite máximo. No obstante, la deducción por familia numerosa no puede ser aplicada por los individuos desplazados sujetos al régimen especial, según lo establecido en la Consulta Vinculante V0884/2017 de 10 de abril de 2017. En dicha consulta, se aclara que la aplicación del régimen de impatriados implica el cálculo de la deuda tributaria de acuerdo con TRLIRNR, considerando también lo establecido en los artículos 93 de la LIRPF y 114 RIRPF. Por este motivo, el artículo 81.bis de la LIRPF, que trata sobre las deducciones por familia numerosa, no es aplicable en este caso.

#### **f) Artículo. 93.2.f)**

El contenido de la letra f del artículo 93.2 LIRPF, es bastante relevante ya que regula las retenciones e ingresos a cuenta, remitiendo a la regulación del IRNR, con especial atención a los porcentajes aplicables a los rendimientos del trabajo, introduciendo una tasa progresiva para altos ingresos.

. En términos generales, las retenciones deben realizarse conforme a lo estipulado reglamentariamente. En línea con esto, encontramos el artículo 114.3 del RIRPF, que establece que las retenciones se llevarán a cabo utilizando los modelos de declaración previstos para el IRNR para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente. Aunque hablaremos de ello más tarde, hemos de 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

---

<sup>30</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (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.

obtenidas sin mediación de establecimiento permanente”, siendo el modelo 210 el más relevante a nuestros efectos.

Sin embargo, hay una excepción específica para los rendimientos del trabajo: se aplicará una tasa de retención del 24 por ciento, para aquellos rendimientos inferiores a 600.000 euros. Por otra parte, si las retribuciones anuales de un mismo pagador exceden los 600.000 euros, el porcentaje de retención sobre el monto que exceda esa cifra se incrementará al 47 por ciento<sup>31</sup>.

En mi opinión, lo que se busca con este enfoque es asegurar que las retenciones se ajusten adecuadamente al montante de los altos ingresos, ajustándose a un marco progresivo.

## **D) EJERCICIO DE LA OPCIÓN Y PLAZO DE DURACIÓN DEL RÉGIMEN**

Después de haber analizado los aspectos más sustantivos y las implicaciones del régimen en cuestión, es crucial detenerse en las condiciones específicas bajo las cuales los beneficiarios pueden ejercer su derecho a optar por este régimen. En este sentido, exploraremos a continuación el ejercicio de la opción y el plazo de duración del régimen, proporcionando una visión clara de los procedimientos y los tiempos estipulados. Recordar que, en cuanto al plazo, este viene inequívocamente recogido en el artículo 93 LIRPF al señalar que: “durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes”, así como en el artículo 115 RIRPF, que específica que: “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.”

Por otra parte, en lo referido al ejercicio de la opción, este viene estipulado en el artículo 116 RIRPF. Obviamente, el ejercicio de la opción de tributar por el régimen especial es un trámite relevante para los contribuyentes que desean acogerse a este régimen particular. Así pues, el mencionado artículo establece que en primer lugar, es necesario enviar una comunicación oficial a la Administración tributaria. Este paso es fundamental

---

<sup>31</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (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.

para que las autoridades fiscales estén al tanto de la decisión del contribuyente de optar por este régimen particular. Sin esta notificación, la Administración no podrá incluir al contribuyente bajo el régimen especial, lo que implicaría la aplicación de los regímenes tributarios estándar, con sus correspondientes obligaciones y beneficios.

En cuanto a la manera de efectuar esta comunicación, hemos de acudir la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre, 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.

Téngase en cuenta que el contenido de esta comunicación viene determinado en el artículo 119.1 RIRPF, que aborda las comunicaciones a la Administración tributaria y la acreditación del régimen. En resumen, se deben incluir una serie de datos esenciales que faciliten la identificación del contribuyente y la verificación de los requisitos, como detallaremos a continuación. En primer lugar, esta comunicación debe contener la identificación del trabajador y del empleador o, en su caso, del administrador y de la entidad. En el supuesto de un trabajador por cuenta ajena, se deben proporcionar los datos personales del trabajador junto con la información del empleador, asegurando así que la Administración tributaria pueda identificar claramente a ambas partes involucradas. En línea con esto, tendrá que adjuntarse un documento proporcionado por el empleador que confirme la existencia de la relación laboral o estatutaria, detallando la fecha en que comenzó la actividad, información sobre el lugar de trabajo, incluyendo la dirección, y la duración prevista del contrato. Si se trata de un administrador de una entidad, también se deben incluir sus datos y los de la entidad, para que la Administración fiscal pueda verificar la relación laboral y las responsabilidades del solicitante dentro de la organización. En línea con esto, debe constar un documento expedido por la entidad que certifique la adquisición del cargo de administrador por parte del impatriado, indicando específicamente la fecha en que asumió dicho cargo. Además, debe incluir una declaración que confirme que la participación del impatriado en la entidad no excede del límite que permite el disfrute del régimen especial.

Asimismo, otro dato crucial que debe constar en la comunicación es la fecha de entrada en territorio español. Esta fecha es esencial para determinar cuándo comenzó la residencia fiscal en España del trabajador o administrador, ya que establece un punto de referencia importante para el control fiscal y la aplicación de las normas pertinentes. Este dato debe

estar claramente especificado y debe poder corroborarse con documentación oficial como sellos de pasaporte, billetes de avión u otros documentos de viaje.

También cabe destacar que la comunicación debe especificar la fecha de inicio de la actividad económica del contribuyente en España. Esta fecha debe coincidir con la que figura en el alta en la Seguridad Social en nuestro país, por lo que tiene que ser una información precisa y estar respaldada por los registros oficiales. Pueden darse ciertas situaciones donde se mantenga la legislación de Seguridad Social del país de origen, de modo que en estos casos será necesario incluir la documentación que justifique esta situación, por lo que la documentación debe ser clara y cumplir con las normativas internacionales y bilaterales sobre seguridad social.

En cuanto a la respuesta de la Administración, una vez que el contribuyente haya presentado la comunicación correspondiente indicando su elección por el régimen especial de trabajadores desplazadas, dicha entidad tiene la responsabilidad de expedir un documento acreditativo en un plazo máximo de diez días hábiles desde la presentación de la comunicación. Este documento certifica formalmente que el contribuyente ha optado por aplicar el régimen especial, proporcionándole así un respaldo legal para justificar esta condición frente a terceros, permitiendo al contribuyente la distribución de copias de este documento a las partes involucradas en sus transacciones fiscales.

Por último, este artículo menciona también el caso de que el impatriado ponga fin a su desplazamiento a España. El ya mencionado artículo establece que si el contribuyente finaliza su desplazamiento a territorio español sin perder su residencia fiscal en España durante el ejercicio fiscal en cuestión, debe informar a la Administración tributaria sobre esta circunstancia dentro de un plazo de un mes a partir del final de dicho desplazamiento. Esta comunicación debe realizarse utilizando el modelo específico señalando en el artículo, asegurando así que la Administración esté al tanto de los cambios en la situación fiscal del contribuyente y pueda gestionar adecuadamente las obligaciones tributarias correspondientes.

## **E) RENUNCIA Y EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN**

En el marco del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español, es fundamental abordar los supuestos de renuncia y exclusión de dicho régimen. A continuación, se detallarán los diferentes escenarios que pueden llevar a la renuncia voluntaria o a la exclusión obligatoria del régimen especial, ya que como sabemos, aun siendo el plazo habitual de seis años, hay supuestos que pueden llevar a que estos años no se cumplan por completo.

En primer lugar, en cuanto a la renuncia, deberá realizarse por el contribuyente a través del mismo modelo que utilizó para ejercitar la opción, el ya comentado modelo 149, aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre. Esta especie de autoexclusión voluntaria tendría efectos a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente por lo que según la regulación, contenida en el artículo 117 RIRPF, deberá de realizarse en los meses de noviembre y diciembre precedentes al inicio del año natural en que la renuncia deba tener consecuencias. Es importante tener en cuenta, respecto a la comunicación de datos al pagador, que el artículo 99.10 LIRPF establece la obligación de los contribuyentes de informar al pagador de los rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta sobre las circunstancias necesarias para calcular dicha retención o ingreso a cuenta. Esta comunicación debe realizarse conforme a lo estipulado en el reglamento correspondiente, específicamente en el artículo 88 RIRPF que regula la transmisión de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador. Además, dado que este régimen especial es una opción voluntaria para los contribuyentes que cumplen con los requisitos, es importante entender las reglas sobre la rectificación de opciones tributarias. Según la normativa general tributaria, una vez que un contribuyente elige este régimen al presentar su declaración, no puede cambiar esa decisión más tarde, a menos que lo haga dentro del período reglamentario de declaración como establece el artículo 119.3 LGT<sup>32</sup>. Esto significa que un contribuyente que haya optado por este régimen especial solo puede renunciar a él siguiendo el procedimiento específico de renuncia descrito anteriormente. Así pues, no puede rectificar las declaraciones de los años no prescritos que ya presentó bajo este

---

<sup>32</sup> “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”

régimen (a través del modelo 151) para volver a declarar sus ingresos con el modelo 100 y solicitar la devolución de las cantidades pagadas en exceso.

Por añadidura, el ya mencionado artículo 117 RIRPF, encargado de regular la renuncia, establece el procedimiento que ha de llevarse a cabo. De esta manera, en primer lugar los trabajadores deberán: “presentar a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este reglamento, quien le devolverá una copia sellada de aquella” con el objetivo de asegurar que ambas partes tienen un registro oficial de la información proporcionada y recibida para calcular las retenciones fiscales correctamente. En segundo lugar, se dice que 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. Asimismo, se añadió un tercer apartado en la última reforma relativo a los cónyuges e hijos menores de 25 años (o discapacitados de cualquier edad) del contribuyente, estableciendo que también podrán renunciar, de forma individual, a su aplicación, en el plazo y en los términos previstos.

Por último, se fija que los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación<sup>33</sup>. A pesar de que pueda ser una disposición algo polémica, en mi opinión es correcta ya que al hacer la renuncia irrevocable, se promueve la estabilidad y la previsibilidad en la aplicación del régimen especial, lo cual evita cambios frecuentes que podrían complicar la administración tributaria y la planificación fiscal tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales. Además, esta medida también tiene un propósito preventivo, impidiendo que los contribuyentes cambien repetidamente entre el régimen especial y la tributación ordinaria para aprovechar situaciones fiscales ventajosas de forma oportunista.

En segundo lugar, en lo referido a la exclusión del régimen, está regulada en el artículo 118 RIRPF, y es aquella situación en la que el impatriado, ya habiéndose acogido al régimen especial, deja de cumplir con alguno de los requisitos exigidos para tributar en él. Ahora bien, la exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento, a diferencia por ejemplo de la renuncia, que como hemos comentado tiene efectos a partir del período posterior al ejercicio de la renuncia. Además, dichos contribuyentes están obligados a informar a la Administración tributaria sobre esta

---

<sup>33</sup> GARCÍA CARRETERO (2006): “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”, ob.cit p. 151.

situación dentro del plazo de un mes desde que ocurrió el incumplimiento, utilizando el modelo de comunicación establecido en el artículo 119 RIRPF.

Además, el artículo 118 RIRPF regula que, a partir del momento en que el contribuyente incumpla las condiciones para la aplicación del régimen especial, las retenciones e ingresos a cuenta se llevarán a cabo conforme a las normas del IRPF. Sin embargo, en el caso de rendimientos del trabajo, las retenciones se efectuarán desde que el contribuyente informe a su retenedor sobre dicho incumplimiento. Específicamente, para los rendimientos del trabajo sujetos al procedimiento general de cálculo del tipo de retención, el contribuyente deberá presentar a su retenedor una comunicación de datos, conforme al artículo 88 del reglamento, adjuntando copia de la comunicación del incumplimiento. El nuevo tipo de retención se calculará según lo establecido en el artículo 87 RIRPF, considerando el total de las retribuciones anuales.

Igualmente, el artículo no se olvida del colectivo al que nos hemos referido anteriormente, los mencionados en el apartado 3 del artículo 93 LIRPF. Como breve recordatorio, nos referimos al cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado 1 y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos. Serán excluidos colectivamente del régimen especial si incumplen la condición especificada en la letra d) de dicho apartado, o si el contribuyente del apartado 1 de este artículo renuncia o es excluido del régimen especial. Si uno de los contribuyentes del apartado 3 incumple cualquier otra condición necesaria para aplicar el régimen especial o los requisitos de vinculación, edad o discapacidad exigidos para optar, será excluido individualmente, mientras que el resto puede continuar aplicando el régimen especial. La exclusión será efectiva en el período impositivo en que ocurra el incumplimiento o se haga efectiva la renuncia o exclusión del contribuyente del apartado 1. La extinción del vínculo matrimonial por divorcio o nulidad no se considerará un incumplimiento. Los contribuyentes excluidos deben informar a la Administración tributaria en el plazo y términos establecidos anteriormente. Sin embargo, si el contribuyente del apartado 1 ya ha comunicado su renuncia o exclusión, los contribuyentes del apartado 3 no necesitan hacer dicha comunicación adicional.

Por último, destacar que como ocurría anteriormente con aquellos contribuyentes que renunciaron al régimen, los excluidos no podrán volver a tributar por el régimen especial<sup>34</sup>.

#### **4) CONCLUSIONES**

El presente Trabajo de Fin de Grado ha tenido como objetivo principal analizar con el mayor detalle posible el régimen especial de trabajadores, emprendedores, profesionales e inversores desplazados a territorio español. La metodología para el estudio se ha basado en primer lugar en el estudio de la evolución normativa, tratando de comprender cómo ha ido evolucionando el régimen para así adaptarse a la cambiante situación económica en la que los desplazamientos laborales a otros países son cada vez más frecuentes. En línea con esta evolución, destacar la importancia de la última modificación, introducida a través de la ley de startups (28/2022), que con el mismo objetivo original de atraer talento y facilitar la instalación de profesionales extranjeros en el país, ha incluido nuevos beneficiarios, simplificado el procedimiento e incorporado facilidades para familiares del contribuyente desplazado.

En segundo lugar, se ha procedido a estudiar en detalle el artículo 93 LIRPF, columna vertebral de este régimen introducido mediante la ley 62/2003. En este sentido, se han examinado los requisitos para poder acogerse al régimen comúnmente conocido como régimen de impatriados, así como el contenido del régimen, el ejercicio de la opción o la renuncia y exclusión del régimen, cuestiones para las cuales se ha debido acudir al desarrollo reglamentario de la LIRPF o a otros textos normativos como la LIRNR o el TRLINR. También se ha analizado la cuestión de la residencia fiscal, aspecto crucial porque determina dónde una persona o entidad debe pagar impuestos y a qué regulaciones fiscales está sujeto, así como las diferentes problemáticas que surgen al respecto.

Por otra parte, el estudio de este régimen pone de manifiesto la importancia de establecer un marco que contenga beneficios para extranjeros, ya que es un instrumento de política económica muy útil. Como se ha visto, establecer beneficios fiscales para extranjeros es crucial en un mundo competitivo ya que atrae talento cualificado, inversiones y tecnología avanzada, principal objetivo de este régimen, que promueve políticas que faciliten la llegada de profesionales y emprendedores, fortaleciendo sectores

---

<sup>34</sup> GARCÍA CARRETERO (2006): *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, ob. Cit. P. 152.

como la tecnología y la investigación. Esto produce numerosos beneficios, ya que un entorno fiscal atractivo aumenta la innovación y la productividad, dinamiza la economía local y mejora la posición competitiva de los países a nivel internacional, asegurando un flujo constante de capital y talento que impulsa el crecimiento y la modernización económica. Prueba de esta competitividad entre países para atraer talento extranjero, se pueden mencionar una serie de casos cercanos, como el Régimen de Residente No Habitual portugués, recientemente modificado mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2024, que ofrece a los nuevos residentes una tasa fija del 20% sobre los ingresos de trabajo obtenidos en el país y exenciones fiscales sobre la mayoría de los ingresos de fuentes extranjeras durante 10 años, una medida que ha atraído a numerosos profesionales cualificados, jubilados extranjeros y emprendedores, incrementando la demanda en el sector inmobiliario y de servicios. Volviendo al caso de España, destacar de nuevo la ley de startups, que posiciona al país como un hub<sup>35</sup> tecnológico europeo, atrayendo a emprendedores y profesionales del sector tecnológico, lo que contribuye al crecimiento del ecosistema de innovación y tecnología en el país. También Francia fue uno de los pioneros en esta materia, ofreciendo exenciones fiscales para expatriados durante los primeros 8 años de residencia, incluyendo exenciones sobre primas de reubicación y una parte de los ingresos laborales, lo cual facilita la movilidad de ejecutivos y profesionales extranjeros, fortaleciendo la presencia de multinacionales y atrayendo inversiones extranjeras directas.

Paralelamente, también se ha realizado el estudio de este régimen desde la perspectiva del derecho constitucional y el derecho europeo. Desde un punto de vista constitucional, la crítica doctrinal al régimen especial para impatriados se centra en la presunta violación de diversos preceptos constitucionales fundamentales, especialmente el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 CE, así como los principios de capacidad económica y progresividad establecidos en el artículo 31.1 CE. Según una parte de la doctrina<sup>36</sup>, un motivo económico-recaudatorio (el perseguido por este régimen) no justifica vulnerar el principio de igualdad constitucional al centrarse en atraer trabajadores cualificados y aumentar la competitividad y recaudación tributaria. Por su parte, en referencia al derecho europeo, es sabido que España ha de respetar las normas comunitarias, y en algún momento se ha llegado a plantear que el régimen del artículo 93

---

<sup>35</sup> Centro o espacio físico donde se concentran empresas, startups y emprendedores con el objetivo de colaborar, intercambiar conocimientos, generar sinergias y fomentar la innovación

<sup>36</sup> Sanz Clavijo, Alfonso (2013), El Régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España, ob. Cit. Pp. 49-50.

LIRPF, entra en contradicción con artículos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, como el 107, que contiene la prohibición de las ayudas estatales que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Sin embargo, esto carece de fundamento ya que el régimen de impatriados no discrimina por nacionalidad ni tipo de empresa, ya que se aplica uniformemente a todos los trabajadores que cumplen los requisitos, sin constituir una ayuda selectiva.

Por último, del estudio de esta materia se pueden identificar una serie de limitaciones a pesar de que en mi opinión sí que cumple adecuadamente con el objetivo de fortalecer la capacidad competitiva de las empresas españolas y, en consecuencia, la competitividad de la economía nacional en un mercado global altamente competitivo y globalizado. Partiendo de la base de que considero que este régimen es una herramienta muy potente para impulsar el desarrollo económico, crear empleo, fomentar la transferencia de tecnología y conocimientos, y fortalecer las infraestructuras, podrían acometerse una serie de cambios siempre y cuando velen por buscar un equilibrio entre hacer el régimen atractivo para los impatriados y garantizar que no se convierta en una herramienta de evasión fiscal o genere desigualdades significativas. Como se ha indicado en algún momento del trabajo, considero que hay dos modificaciones realizadas a lo largo de la evolución del régimen que no son plenamente favorables para la consecución de los objetivos planteadas. La primera de ellas sería el límite establecido de 600.000 euros, ya que, como se ha visto, esta cifra es algo inferior al sueldo de grandes directivos a los que se pretendería atraer, por lo que quizás sería beneficioso establecer un límite más elevado. En línea con este punto de vista, este límite cuantitativo actualmente no se encuentra previsto en la actual Ley, Además, aunque esta cuestión sea algo polémica, creo que la exclusión de los deportistas profesionales es discutible ya que de no existir esta, se podrían atraer a numerosos deportistas de renombre y hacer que las competiciones deportivas españolas se convirtiesen en referentes para el resto, con las grandes implicaciones económicas que de ello derivarían. En línea con esto, existen algunos proyectos de ley como la reciente “Ley Mbappé”, así conocida popularmente en referencia a un célebre jugador de fútbol, y que consiste en una deducción en el tramo autonómico del IRPF de la Comunidad de Madrid del 20 por ciento a nuevos contribuyentes que fijen su residencia en la Comunidad e inviertan en determinados elementos patrimoniales en la región.

Más allá de esta opinión acerca de las modificaciones, cabría cuestionar el fundamento de este régimen, ya que se puede pensar por la manera por la cual está

configurado, que su objetivo no sería tanto la atracción de talento extranjero, sino más bien un objetivo puramente recaudatorio, es decir, atraer a la mayor cantidad posible de contribuyentes que paguen impuestos sobre sus ingresos y, por lo tanto, generen ingresos para el Estado. Esto se vuelve a poner de manifiesto ya que si bien se cree que el objetivo es compensar los costos adicionales que enfrentan los trabajadores al trasladarse a España para trabajar, con la intención de atraer a trabajadores altamente cualificados a las empresas españolas, la configuración actual que ofrece tipos impositivos significativamente reducidos (24% y 45%) sobre todos los ingresos de los impatriados, sin distinguir si estos ingresos están relacionados con su situación de impatriación o no, parece indicar más bien que el verdadero propósito del legislador al diseñar el artículo 93 LIRPF es principalmente recaudatorio. Como propuesta de modificación del artículo 93, sería la idea adoptada en países como Francia, que permite aplicar reducciones en la base imponible basadas en los gastos derivados de la situación de impatriación, y así tratar de lograr que las ventajas fiscales del régimen solo se apliquen a los ingresos adicionales que el impatriado recibe debido a su situación de impatriación<sup>37</sup>.

A pesar de lo mencionado en los párrafos anteriores, considero que las mejoras que se han ido realizando, principalmente a través de la Ley 28/2022, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, han sido muy útiles para mejorar el régimen y adaptarlo a la situación actual, destacando la reducción del plazo de tiempo de prohibición de residencia previa y ampliando el alcance de beneficiarios a familiares del contribuyente.

---

<sup>37</sup> 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

ALMEIDA FERNANDES y PEREIRA (2010): “Government Lists professions eligible for non-habitual resident tax regime”, *Tax Notes International*, vol. 57, nº 3, 2010

ALONSO ARCE, I. (2023) : *El régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español a partir de 2022: medidas de atracción de talento*, *Revista Forum Fiscal*, nº 297, , Editorial CISS

ÁLVAREZ BARBEITO, CALDERÓN CARRERO (2010): *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados* NETBIBLO, La Coruña

ARTAMENDI GUTIÉRREZ y NIETO ARÉVALO (2023): “Régímenes tributarios especiales para impatriados”

BAENA AGUILAR (1994): *La obligación real de contribuir en el IRPF*, ARANZADI

CARMONA FERNÁNDEZ (2001): *Residencia de las personas físicas y las entidades*, CISSPRAXIS

CORTÉS DOMÍNGUEZ, MARTÍN DELGADO (1977): *Ordenamiento tributario español*, Civitas

ESPINOSA DE LOS MONTEROS, “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid

GARCÍA CARRETERO (2006): *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*. AEDAF Madrid

GONZÁLEZ DE BUTRAGO(2022): “Novedades en el régimen fiscal especial de impatriados”, *Forum Fiscal* nº 286, Editorial Wolters Kluwer

LÓPEZ LUBIAN, J. I (2006) : “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación*. Volumen 1/2006

MÉNENDEZ DE MIGUEL (2015): “Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados”, ISSN, N° 18

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. 63

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.

VÉLEZ (2023) El sueldo medio de los directivos del Ibex bate récords y supera por primera vez el millón de euros por cabeza, *La Razón* ([https://www.eldiario.es/economia/sueldo-medio-directivos-ibex-bate-records-supera-primeravez-millon-euros-cabeza\\_1\\_10510388.html](https://www.eldiario.es/economia/sueldo-medio-directivos-ibex-bate-records-supera-primeravez-millon-euros-cabeza_1_10510388.html))