

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-13-007-3

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL EN EL IRPF DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A ESPAÑA

Autor: *Alfonso Sanz Clavijo*
Universidad de Cádiz

DOC. n.º 2/2013



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
 - II. UN BREVE EXCURSO: EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS EN CLAVE DE DERECHO COMPARADO
 - II.1. Reino Unido
 - II.2. Portugal
 - II.3. Países Bajos
 - II.4. Francia
 - III. A MODO DE CONCLUSIONES
 - IV. EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS ESPAÑOL
 - IV.1. Normativa reguladora del régimen de impatriados
 - IV.2. Fundamento y finalidad del régimen de impatriados
 - IV.3. Ámbito subjetivo del régimen de impatriados
 - IV.4. Presupuestos para la aplicación del régimen de impatriados
 - IV.4.1. Presupuesto de naturaleza subjetiva
 - IV.4.2. Presupuesto de naturaleza objetiva
 - IV.4.3. Presupuestos objetivos de naturaleza procedimental
 - IV.5. Contenido del régimen tributario de impatriados
 - V. EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS DESDE PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL Y DE DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA
 - V.1. ¿Verdaderamente es inconstitucional el régimen de impatriados?
 - V.2. El régimen de impatriados y ciertas obligaciones de derecho de la Unión europea en materia de competencia
 - VI. A MODO DE CONCLUSIONES: ES NECESARIA UNA REFORMA DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS
- BIBLIOGRAFÍA

ABREVIATURAS

CDI	Convenio para evitar la doble imposición.
CE	Constitución Española de 1978.
DGT	Dirección General de Tributos.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIRPF/1998	Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LPGE/2010	Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE–.
RDGT	Resolución de la Dirección General de Tributos.
RGGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
RIRPF/2004	Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
RTEAC	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TFUE	Tratado de funcionamiento de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
TS	Tribunal Supremo.
TRLIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
TRLIRPF/2004	Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
UE	Unión Europea.

I. INTRODUCCIÓN

Desde su entrada vigor, ha sido frecuente que la doctrina científica¹ reclamara la reforma del régimen de impatriados español previsto en el artículo 93 LIRPF, reclamación que se fundamentaba en que el mismo no fue configurado adecuadamente para la (pretendida) finalidad con la que se aprobó: incentivar la contratación internacional de trabajadores cualificados.

La reforma del régimen de impatriados llegó finalmente de la mano de la LPGE/2010, mas esta disposición legal, lejos de solventar las cuestiones problemáticas que se habían suscitado en torno al artículo 93 LIRPF, introdujo en el mismo un nuevo presupuesto que complicaba aun mas la aplicación del régimen de impatriados.

Lógicamente, esta circunstancia no hace sino intensificar la petición de que este régimen sea modificado, modificación que se cree ha de abordarse de una perspectiva de Derecho Comparado, aprovechando que otros países del entorno han venido aprobando regímenes de impatriados más terminados y competitivos.

Pues bien, desde esta premisa, en las líneas que continúan se va a tratar de exponer las características principales que informan a estos otros regímenes de impatriados, para, una vez conocidas las mismas, intentar encontrar soluciones a los numerosos problemas –que se evidenciarán– de los que conoce el régimen español y proponer posibles líneas para una reforma del mismo que llegará.

II. UN BREVE EXCURSO: EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS EN CLAVE DE DERECHO COMPARADO

En la tramitación que derivó en su reforma por la LPGE/2010, distintos Grupos parlamentarios pusieron de manifiesto la necesidad de realizar un análisis del régimen de impatriados de los países de nuestro entorno como paso previo a la modificación de la norma española².

Sin poner en duda que así se hubiera hecho, lo cierto es que la modificación operada en el régimen de impatriados español es el resultado de una iniciativa tramitada por no se sabe qué prisa, una iniciativa que nació de una moción por la que instaba al Gobierno su supresión y que sin embargo, en una misma mañana y tras la oportuna enmienda transaccional, quedó limitada a la mera introducción de un límite cuantitativo de retribuciones anuales cuya superación impide la aplicación del régimen de impatriados. Quizá por esta prisa, se considera que en la reforma no se han analizado y aprovechado suficientemente los antecedentes que el Derecho Comparado ofrece en la materia... pese a la intención inicial.

En contraste con esta actitud del legislador, la doctrina, en cambio, sí que hace referencia frecuentemente a diversos regímenes de impatriados –fundamental de Estados europeos como Reino Unido, Países Bajos, Francia, etc.– afirmando que en alguno de ellos está el origen del español y señalando

¹ En efecto, ya a inicios del año 2006 López Lubián recalca que el artículo 93 LIRPF originaba no pocos problemas prácticos que aconsejaban su reforma (López Lubián, 2006, 63 y 64), afirmación que en el año 2010 sigue apoyándose por Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, quienes entienden que *quizá haya llegado el momento de replantear de forma global la actual configuración del régimen de impatriados, de forma que su fisonomía resulte más consistente técnicamente desde un punto de vista de la imposición personal y de la fiscalidad internacional* (Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 68).

² En efecto, contestando la moción del Grupo Parlamentario de Senadores Nacionalistas que dio finalmente lugar a la reforma del régimen de impatriados, afirmaba el Senador Ramis Otazua (Grupo Parlamentario Socialista) que *esta moción carece de un análisis concreto. Por este motivo el Grupo Socialista ha propuesto una enmienda que corregiría estas deficiencias, consistente en analizar la adecuación del artículo 93 de la Ley del IRPF a los regímenes de tributación que se aplican en los países de nuestro entorno para favorecer la contratación de personal cualificado [...]. Consideramos que solo con este análisis se pueden corregir los defectos de una propuesta que, como he dicho, ocasionaría más perjuicios que beneficios*, y en idéntico sentido, en referencia también a la iniciativa de reforma del régimen de impatriados, el Senador Utrera Mora (Grupo Parlamentario Popular) consideraba que *esta cuestión no se puede resolver en una moción o ni siquiera iniciar estudios que vayan a contracorriente de la situación internacional y de lo que pretendemos que sea la situación española* (*Diario de Sesiones del Senado* correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, págs. 15 y 16 y pág. 19).

que otros habrían debido servir de inspiración en la reforma del régimen de impatriados contenido en el artículo 93 LIRPF³.

Compartiéndose esta última afirmación, en las líneas que continúan no se pretende tanto reiterar lo dicho por otros autores sino exponer algunas de las características esenciales de distintos regímenes de impatriados para, de esta manera, tratar de individuar algunos elementos informadores de los mismos que efectivamente pudieran determinar un criterio para, en su caso, revisar el actual modelo español o, al menos, solucionar los problemas aplicativos de los que éste conoce.

II.1. Reino Unido

Desde estas premisas, y limitando el análisis a una mera relación de cuál es el ámbito subjetivo de aplicación, los elementos temporales y el contenido de los diferentes regímenes de impatriados, es habitual hacer referencia al régimen fiscal especial del que pueden disfrutar en el Reino Unido los denominados *not ordinarily resident* y *resident but not domiciled*⁴ como precedente más directo del régimen de impatriados español.

El régimen británico, conocido como *Remittance Basis* –en adelante, RB– ha sido objeto de reforma por la *Finance Act* (Ley de Presupuestos) de 2008 que modifica la *Income Tax Act* de 2007 (Ley del Impuesto sobre la Renta) de 2007 –en adelante, ITA– introduciendo en ésta ciertas disposiciones que pueden resultar restrictivas a su aplicación⁵. Más recientemente, con efectos desde el año fiscal 2012-2013, se han aprobado nuevas medidas que, como se verá, vienen a dificultar aun más la aplicación del régimen de *Remittance Basis*.

Dicho lo anterior, el régimen de *Remittance Basis* puede ser aplicado por aquellos residentes⁶ en el Reino Unido para un concreto año fiscal que, o bien normalmente viven en otro Estado⁷ (*not ordinarily resident*), o bien, en atención a la combinación de varias circunstancias, se considera que su domicilio a efectos fiscales corresponde a otro país⁸ (*resident but not domiciled*). Ciertamente, una vez se os-

³ Así es, por un lado, López Lubián, en referencia al régimen de impatriados patrio, no duda en afirmar que *la normativa española actual tiene su modelo de referencia en la legislación tributaria del Reino Unido* (López Lubián, 2006, 55). Por el otro, Álvarez Barbeito y Calderón Carrero señalan que *pensamos que regímenes, como el recientemente adoptado en Portugal (2009) o en Países Bajos, aportan modelos técnicamente más acabados y competitivos* (Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 68), y por ello, estándose de acuerdo con estos autores, se cree entonces que éstos, regímenes de impatriados como el de los Países Bajos, deberían servir de inspiración en una posible reforma del régimen de impatriados español.

⁴ Ciertamente, el régimen fiscal de estos tipos de residentes especiales no es idéntico, y presentan diferencias, por ejemplo, en cuanto a la sujeción a tributación o no de las ganancias patrimoniales de origen extranjero. Sobre esta cuestión véanse las págs. 23 y siguientes de la actual guía *Residence, Domicile and the Remittance Basis* (en adelante, HMRC6) elaborada por la Administración Tributaria británica (en adelante, HMRC), disponible en <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf> (consultada el 10 de octubre de 2012).

⁵ Sobre la reforma operada en la regulación del régimen de *Remittance Basis* véase la *Schedule 7* de la *Finance Act 2008* disponible en http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/pdfs/ukpga_20080009_en.pdf (consultada el 5 de mayo de 2011). Por otra parte, unas notas sobre de reciente reforma del régimen de *Remittance Basis* pueden encontrarse en <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/guide-remit.pdf> (consultada el 10 de octubre de 2012).

⁶ Advirtiéndose que la regla de los 183 días de presencia física en el Reino Unido es aplicable sin excepciones a efectos de considerar la residencia fiscal en este Estado, a continuación se añade que existen otros criterios que pueden ser determinantes de idéntica circunstancia tales como la localización de la familia, de las propiedades o de los intereses sociales y económicos (págs. 6 y 7 HMRC6).

⁷ No existe un criterio normativo que establezca cuando un residente es un *ordinarily resident* o un *not ordinarily resident*. Este dato depende de circunstancias como la finalidad, la regularidad, etc. o no de la estancia de la persona en el Reino Unido. A contrario, la HMRC señala que una estancia que desde el inicio no tenga intención de prolongarse por más de tres años no sería susceptible de otorgar a la persona la condición de *ordinarily resident*, e igualmente, se subraya que una presencia física media de 91 días o más al año durante un periodo de tiempo apropiado sería también indicativa de que una persona es *ordinarily resident* (págs. 9 y 38 y siguientes a contrario HMRC6).

⁸ El concepto de domicilio fiscal en el Reino Unido presenta particularidades respecto a la idea del mismo en el ordenamiento español, explica Cerioni que éste indica, en sentido amplio, el Estado de pertenencia de una persona (Cerioni, 2008, 551). Dicho esto, en el Reino Unido –además del domicilio por representación que se ostenta hasta adquirir *capacidad de obrar* (*legal capacity*) y que sería aquel de la/s persona/s de la/s que se sea dependiente–, se distingue entre domicilio por origen –*grosso modo*, aquel que adquiere en correspondencia con el de los padres– y domicilio por elección, equivaliendo este último a aquel que se adquiere por vivir permanente o definitivamente en un determinado lugar y en atención a factores como los intereses sociales, familiares, económicos, etc. (págs. 13 a 15 HMRC6).

tente una de estas condiciones, no se exigen ulteriores requisitos para poder disfrutar del privilegiado régimen fiscal de estos residentes especiales⁹.

Desde el punto de vista temporal, el régimen fiscal de los *not ordinarily resident* y *resident but not domiciled* no conoce formalmente de límites en cuanto a los años en los que puede ser de aplicación. No obstante lo anterior, con la reforma operada por la *Finance Act* del 2008 en la materia, el legislador británico ha introducido una suerte de exacción de 30.000 libras esterlinas anuales –denominada *Remittance Basis charge*, en adelante, RBC– en relación con aquellas personas que han sido residentes en el Reino Unido al menos siete años de los inmediatamente precedentes nueve años y que, durante los mismos, hayan tributado sirviéndose de este régimen especial¹⁰. Esta regulación del RBC ha sido además el objeto de la reciente reforma del régimen de *Remittance Basis* para el año fiscal 2012-2013 y siguientes, reforma en virtud de la cual se eleva la cuantía de esta exacción a 50.000 libras esterlinas pero en relación con aquellas personas que han sido residentes en el Reino Unido al menos doce años de los inmediatamente precedentes catorce años. Por ello, sin poder afirmarse pues que exista un límite en cuanto a los años en los que puede aplicarse, no es menos cierto que las modificaciones operadas de este régimen fiscal especial con la exigencia del RBC¹¹ en cierta medida desincentiva el aprovechamiento *sine die* el mismo¹².

Finalmente, en cuanto a su contenido, el régimen fiscal de RB se caracteriza fundamentalmente porque quienes se sirven del mismo sólo tributan en el Reino Unido por las rentas de origen británico y por aquellas otras que sean reportadas a este Estado –que son las que conforman las *Remittance Basis*, de ahí el nombre del régimen fiscal–. Este privilegio no sólo se ha visto recortado por la posibilidad de la exigencia del RBC, sino que, además, a quienes aplican el régimen de RB, tras la reforma inicial, se les impiden también el aprovechamiento de las *personal tax allowances* (cantidades exentas de tributación *ratione personae*) y de la denominada *annual exempt amount* (mínimos de ganancias patrimoniales exento de tributación que alcanza, para el anterior ejercicio fiscal 2008–2009, las 9,600 libras esterlinas)¹³.

II.2. Portugal

Portugal ha sido uno de los últimos países del entorno en incorporarse al grupo de Estados europeos que contemplan beneficios fiscales para trabajadores desplazados a su territorio. Concretamente, el artículo 4 del Decreto-Ley 249/2009, de 23 de septiembre¹⁴, modificando determinados preceptos del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*¹⁵ (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante, CIRS), introduce un nuevo régimen fiscal para los denominados residentes no habituales, régimen fiscal con el que trata de incentivarse la localización de la producción y de la iniciativa empresarial en Portugal¹⁶. El régimen de residentes no habituales se ha visto

En este sentido, subraya Cerioni que no es fácil cambiar el domicilio originario porque, para hacerlo, la persona debe probar que ya no tiene especiales vínculos con éste y que carece de intención de volver al mismo, por ello, cuando un sujeto se traslada al Reino Unido por un largo periodo de tiempo es considerado como un *resident but not domiciled* (Cerioni, 2008, 552).

⁹ Véanse la Secciones 809A y 809B de la ITA.

¹⁰ Sección 809H de la ITA.

¹¹ De tener en cuenta es que la consecuencia jurídica que se anuda al no pago del RBC cuando proceda es la obligación de tributar en el Reino Unido por el criterio de renta mundial.

¹² En este sentido, Lagerberg apunta que para evitar el RBC, por ejemplo, no interesará a los contribuyentes aplicar todos los años este régimen especial si sus rentas fluctúan o son cambiantes, o, cuando sea posible, visto que este gravamen se exigiría sólo una vez, convendrá traspasar rentas y ganancias entre marido y mujer si ambos estuvieran inicialmente obligados al pago del RBC. Sea como fuera, finaliza esta autora apuntando que estas variables desembocarán en la necesidad de asistencia por expertos tributarios para optimizar las oportunidades de planificación fiscal que se abren (Lagerberg, 2008, 426).

¹³ Párrafos 2 y 3 respectivamente de la Sección 809H y Sección 809B de la *Income Tax Act* de 2007.

Según Lagerberg esto supone una pérdida de 2.400 y 1.600 libras esterlinas por cada concepto (Lagerberg, 2008, 426).

¹⁴ Disponible en la página web del *Diário da República* <http://dre.pt/pdf1s/2009/09/18500/0677406783.pdf> (consultada el 10 de octubre de 2012).

¹⁵ Disponible una versión del CIRS en la página web de la Dirección General de los Impuestos portuguesa http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/ (consultada el 10 de octubre de 2012).

¹⁶ Sobre la finalidad con la que se introduce este régimen de residentes no habituales, en la Exposición de Motivos del Decreto-Ley 249/2009 se manifiesta que *los instrumentos de política fiscal internacional de nuestro país deben funcionar como un factor de atracción para la localización de los factores de producción, de la iniciativa empresarial y de la capacidad productiva en el territorio portugués*.

afectado recientemente por la reformas que ha operado en el mismo el artículo 5 de la *Lei 20/2012*, de 14 de mayo.

De acuerdo con el reformado artículo 16. 6 CIRS, se consideran residentes no habituales las personas que adquieran la residencia fiscal¹⁷ en Portugal y que en cualquiera de los cinco años anteriores no hayan ostentado tal condición –de residente “ordinario” debe entenderse¹⁸– en el *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (en adelante, IRS). Añade el artículo 16. 7 CIRS que la condición de residente no habitual precisa que la persona sea considerada residente en Portugal a efectos del IRS.

Una vez adquirida tal condición, la aplicabilidad de la ventaja que constituye, con carácter principal, el régimen fiscal especial de los residentes no habituales exige un ulterior requisito de índole subjetiva, concretamente que los residentes no habituales desarrollen una actividad laboral, profesional o empresarial de gran valor añadido de carácter científico, artístico o técnico. Una relación de las actividades que ostentan tales caracteres se encuentra en la *Portaria 12/2010*, de 7 de enero¹⁹.

Sentado lo anterior, desde un punto de vista temporal, como se ha visto, es presupuesto para la aplicación del régimen fiscal de los residentes no habituales que éstos no hayan ostentado condición de residente en Portugal en cualquiera de los cinco años precedentes. Más allá de este requisito, en relación con una posible duración del régimen fiscal, en el artículo 16. 7 CIRS se dispone que de los residentes no habituales –inscribiéndose como tales en un apósito registro administrativo– adquieren el derecho a tributar en tal condición por un periodo de diez años consecutivos. No obstante lo anterior, el alcance de esta disposición en cuanto a la duración del régimen fiscal ha de ser relativizado por dos cuestiones, por una parte, porque el artículo 16. 9 CIRS subraya que se tendrá derecho a tributar como residente no habitual siempre y cuando, en cada uno de los años del periodo de diez años de duración, se siga ostentando la condición de residente en Portugal, y, por otra parte, porque el artículo 16. 10 CIRS flexibiliza la disposición anterior, o sea, el artículo 16. 7 CIRS, al permitir que los residentes no habituales que no hayan agotado completamente el periodo de diez años de duración puedan retomarlo con posterioridad –dentro de este plazo– una vez readquieran la residencia en Portugal.

Por último, el contenido esencial del régimen fiscal especial de los residentes no habituales consiste, de un lado, en la tributación a un tipo de gravamen fijo del 20 por 100 de los rendimientos del trabajo y de actividades profesionales o empresariales derivados de actividades de carácter científico, artístico o técnico y de gran valor añadido (artículo 72. 6 CIRS), y, de otro, en el no sometimiento a imposición de las rentas de origen extranjero sólo a condición de que las mismas queden o puedan quedar sujetas a tributación en los correspondientes Estados de la fuente de acuerdo con lo dispuesto en los CDI celebrados por Portugal con éstos o, alternativamente, que no se consideren obtenidas en este país de acuerdo con los criterios de localización contenidos en el artículo 18 CIRS a tales efectos (especialmente, apartados 4 y 3 del artículo 81 CIRS).

II.3. Países Bajos

Una vez vista la regulación británica y portuguesa, se analiza a continuación el régimen de impatriados de los Países Bajos, el cual, atendiendo a ciertos trabajos doctrinales en la materia²⁰, puede con-

¹⁷ Los criterios para la determinación de la residencia fiscal en Portugal se encuentran recogidos en el artículo 16. 1 y 2 CIRS –el de permanencia por más de 183 días, el de localización de intereses familiares, etc.–, haciéndose referencia expresa y especial en el artículo 16. 6 CIRS a tales efectos al artículo 16. 1 letra b) CIRS, en virtud del cual se considera residente a quien a 31 de diciembre, no habiendo permanecido más de 183 días en Portugal, disponga en este Estado de una vivienda *en condiciones que permitan suponer que la intención de mantenerla y utilizarla como residencia habitual*.

¹⁸ Confróntese el artículo 16. 6 CIRS con lo dispuesto en el artículo 16. 9 CIRS.

¹⁹ La *Portaria 12/2010* es una disposición interpretativa en la que se contiene una relación inicial de actividades laborales, profesionales o empresariales que se entienden de alto valor añadido, actividades tales como arquitectos, ingenieros y técnicos similares; médicos, dentistas y psicólogos; profesores universitarios; artistas, actores y músicos y un amplio elenco de profesiones liberales –específicamente, auditores y asesores fiscales–. Disponible en la página web del *Diário da República* (consultada el 10 de octubre de 2012) <http://dre.pt/pdf1s/2010/01/00400/0004000040.pdf>.

Se destaca también que se incluyen en esta relación de actividades de carácter científico, artístico o técnico a los inversores y a los dirigentes de empresas. En relación con éstos, su inclusión en la *Portaria 12/2010*, en opinión de Luís, confiere al régimen un grado de subjetividad no del todo adecuado y consecuencia de la utilización de conceptos indeterminados (Luís, 2010, 6).

²⁰ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 68.

siderarse uno de los modelos a seguir en esta cuestión de la concesión incentivos fiscales a los trabajadores desplazados.

Pues bien, fue el Decreto de 20 de diciembre de 2000 la norma que sustituyó el anterior régimen fiscal de impatriados de los Países Bajos introduciendo, mediante reforma del *Uitvoeringsbesluit loonbelasting* de 1965 –en adelante, *Uitv. besl. LB 1965*²¹, un nuevo marco impositivo, denominado *30 por 100 ruling*, para los trabajadores desplazados a este Estado. A finales del año 2011 se introducen ciertas reformas en el régimen de *30 por 100 ruling*, reformas de las que se destaca, a los efectos que aquí interesan, el endurecimiento del denominado plazo de prohibición de residencia previa con su elevación hasta los 25 años.

Dicho lo anterior, en relación con el ámbito subjetivo del *30 por 100 ruling*, señala el artículo 8. 2 letra b) *Uitv. besl. LB 1965* que este régimen fiscal especial sólo es de aplicación a trabajadores contratados en el extranjero que posean una específica cualificación escasa o inexistente en el mercado de trabajo holandés, añadiéndose al respecto en el artículo 9a. 1 *Uitv. besl. LB 1965* que para la verificación de este requisito se tendrán en cuenta factores como el nivel formativo del trabajador, la experiencia previa en puestos relevantes, etc²². De esta forma, ha de ser el empleador el que pruebe esta circunstancia justificando que la cualificación requerida sólo puede encontrarse fuera de los Países Bajos²³, si bien, no obstante lo anterior, la pretendida rigidez de este presupuesto se ve relativizada en cierta medida cuando a reglón seguido el artículo 9a. 2 *Uitv. besl. LB 1965* sienta *grosso modo* que concurre el mismo cuando el trabajador desplazado haya desarrollado una experiencia de dos años y medio en puestos relevantes²⁴.

Una vez que se ha delimitado quiénes pueden beneficiarse del *30 por 100 ruling*, en relación con el aspecto temporal de este régimen de impatriados debe apuntarse que el mismo puede aplicarse –teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente en relación con el artículo 9d *Uitv. besl. LB 1965*– por un máximo de diez años según dispone el artículo 9b. 1 *Uitv. besl. LB 1965*. No siendo novedoso ni relevante esta opción en cuanto a la duración del *30 por 100 ruling*, se considera sin embargo que la normativa neerlandesa resuelve con sencillez y eficacia la problemática de la prohibición de residencia previa en el Estado al que se desplaza el trabajador impatriado como impedimento para la aplicación del régimen especial. Concretamente, en el artículo 9e *Uitv. besl. LB 1965* se viene a establecer un plazo de quince años previo al traslado del trabajador en el cual el mismo no debería haber trabajado o sido residente si pretende valerse plenamente del régimen fiscal de impatriados –para ser precisos, dentro de este plazo de quince años habría que distinguir a su vez sendos subperiodos de trabajo o residencia previa en los Países Bajos en los diez años anteriores al traslado y en entre los diez y los quince años anteriores al traslado–; sin embargo, y esta es la diferencia con otros países, este plazo de quince años no es absoluto, quiere decirse, en vez de penalizarse al trabajador desplazado impidiéndole totalmente el acceso al régimen, se ha optado por reducir la duración del éste si durante los quince o diez años previos al traslado el impatriado ha trabajado o residido en los Países Bajos²⁵, acortándose entonces la duración máxima de diez años de acuerdo con el periodo de resi-

²¹ El *Uitv. besl. LB 1965* es una suerte de norma reglamentaria de desarrollo de la Ley neerlandesa del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo de 1964 (*Wet op de loonbelasting 1964*).

Puede consultarse una versión en inglés de las reformas del *Uitv. besl. LB 1965* en que se materializa el *30 por 100 ruling* en la página web de la Administración Tributaria de los Países Bajos <http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/sb640uk.pdf> (consultada el 10 de octubre de 2012).

²² Pese a tal configuración, se entiende que se cumple este presupuesto en los desplazamientos internos dentro de grupos multinacionales (Bakker, El Johari y Swaak, 2006, 419).

²³ Resulta interesante en este sentido el mandato del artículo 9d *Uitv. besl. LB 1965* en relación a la permanencia de este requisito para la aplicación del *30 por 100 ruling* durante el plazo de diez años. Concretamente, en los distintos apartados de este precepto se condiciona tal aplicación al hecho de que el impatriado siga ostentando una específica cualificación escasa o inexistente en los Países Bajos, permitiéndose, en caso contrario valerse, del mismo al menos durante los cinco primeros años (artículo 9d. 1 *Uitv. besl. LB 1965*). Al inicio del sexto año la Administración Tributaria puede exigir prueba de este extremo al empleador, quien desde ese momento debe demostrar la permanencia del presupuesto (artículo 9d. 2 y 3 *Uitv. besl. LB 1965*).

²⁴ En este sentido, Van Ruiten apunta que las dificultades probatorias de este presupuesto de aplicación del régimen de impatriados es distinta según se trate de un tipo de trabajador u otro, destacando no obstante la utilidad al respecto del criterio de los dos años y medio de experiencia previa (Van Ruiten, 2008, 45).

²⁵ En los apartados 4 y 5 del artículo 9e *Uitv. besl. LB 1965* se establecen sendos criterios en relación a qué debe entenderse por haber trabajado –más de veinte días por año natural durante el periodo previo de diez años– y haber residido –más de seis semanas o tres meses consecutivos por año natural durante el periodo previo de diez años– previamente en los Países Bajos.

dencia previa. Recuérdese que en la reciente reforma del régimen de *30 por 100 ruling* ese periodo de prohibición de residencia previa se ha elevado de quince-diez años a veinticinco años.

Finalmente, el régimen de impatriados holandés se construye en torno al concepto de *extraterritorial expenses*, o sea, los mayores gastos derivados de la situación de impatriación a los que tienen que hacer frente los trabajadores desplazados. Tomándose en consideración esta innegable circunstancia inherente a la movilidad internacional de trabajadores, este régimen fiscal especial, como su nombre indica, se materializa fundamentalmente en la concesión al impatriado de una exención de hasta un 30 por 100 de las retribuciones satisfechas por el empleador en ciertos conceptos. En efecto, sin posibilidad de profundizar todo lo que sería necesario para la aclaración de esta cuestión, se apunta resumidamente que en la determinación de los rendimientos del trabajo concurren diversos gastos deducibles, no deducibles, exentos total o parcialmente, bajo condición o menos, etc., en este contexto, la ventaja *30 por 100 ruling* radica en que con este régimen se permite al empleador pagar estas cantidades extras al impatriado en atención a esta condición y sin tener que probar qué y cómo se ha incurrido en las mismas²⁶.

Por esta razón, los aspectos procedimentales del régimen de impatriados holandés cobran una importancia trascendental en orden a diferenciar qué son retribuciones ordinarias y qué constituyen remuneraciones de gastos derivados de la situación de impatriación, y así, se señala expresamente en el artículo 9h. 1 *Uitv. besl. LB 1965*—en relación con lo dispuesto en el artículo 9 *Uitv. besl. LB 1965*—que el empleador y empleado deberán solicitar a la Administración Tributaria la aplicación del *30 por 100 ruling* mediante documento-esquema en el que consigne separadamente un 70 por 100 de retribuciones ordinarias y el otro 30 por 100 en el que se materializa este régimen de impatriados, solicitud que *ex artículo 9h. 2 Uitv. besl. LB 1965* debe presentarse en los cuatro primeros meses desde el traslado y cuya resolución tiene efectos retroactivos hasta el mismo.

II.4. Francia

Francia es otro de los Estados europeos que ha modificado en estos últimos años su normativa fiscal relativa a los trabajadores desplazados. Así, para reforzar el atractivo de su economía y con la finalidad de incentivar la instalación en Francia de personal de alto nivel²⁷, fue la Ley 776/2008, de 4 de agosto, de modernización de la economía, la que reformó el Code général des impôts—en adelante, CGI— introduciendo en el artículo 81. C CGI un nuevo marco tributario para los impatriados que coincide en el tiempo con el precedente régimen contenido en el artículo 81. B CGI. Posteriormente, mediante Decreto 389/2009, de 7 abril, se daría nueva ubicación sistemática al primero de los preceptos mencionados en el resultante artículo 155. B CGI²⁸. Consecuencia de lo anterior, en la actualidad cohabitan en Francia sendos regímenes de impatriados que se aplican diferenciadamente según se trate de desplazamiento de trabajadores en el seno de grupos multinacionales presentes en este Estado—artículo 81. B CGI— o que éstos hayan sido contratados en el extranjero *ex novo* por empresas radicadas en el país galo—artículo 155. B CGI—²⁹.

Desde estas premisas, las personas que pueden beneficiarse de estos regímenes son, de una parte, los trabajadores y ciertos dirigentes³⁰ contratados por una empresa no establecida en Francia y que

²⁶ En la Memoria del Decreto de 20 de diciembre de 2000 que reforma el *Uitv. besl. LB 1965* se da cuenta de esta circunstancia cuando, en referencia al artículo 9 *Uitv. besl. LB 1965* que enuncia el contenido del régimen, se apunta que éste sienta que la retribución a los impatriados por los costes de permanencia fuera de su país de origen es considerado en todo caso una remuneración por gastos extraterritoriales libre de impuestos hasta una cuantía igual a la suma del treinta por ciento de éstas y las cantidades correspondientes a gastos escolares. En idéntico sentido véase Van Ruiten (2008, 44 *in fine*).

²⁷ Exposición de Motivos de la Ley de modernización de la economía.

²⁸ Las redacciones originales y textos consolidados, sea del CGI que de las disposiciones que lo modifican, pueden encontrarse en la página web <http://www.legifrance.gouv.fr/home.jsp> elaborada por el gobierno francés.

²⁹ En realidad, en el artículo 155. B CGI pueden diferenciarse dos regímenes de impatriados diversos: uno primero en el que, pudiéndose identificar la denominada *prime d'impatriation* o plus por desplazamiento, se conceden ventajas fiscales alternativas a aplicar bien sobre esta cantidad o bien sobre el total de las remuneraciones, y uno segundo en el que, no siendo posible cuantificar tal plus, los beneficios se circunscriben a la exención de parte de las retribuciones globales. A continuación se analizan las directrices principales y diferencias entre los mismos.

³⁰ Tanto el artículo 81. B CGI como el artículo 155. B CGI se remiten al artículo 80. ter CGI al objeto de determinar cuáles son los administradores-dirigentes de los distintos tipos sociales que se pueden beneficiar de los regímenes de impatriados que estos preceptos consagran.

son llamados por ésta para ocupar un puesto en una empresa radicada en este Estado —o sea, grupos multinacionales—, y, de otra, los trabajadores y los mismos dirigentes que son contratados directamente en el extranjero para ocupar un puesto en una empresa residente en Francia. En una y otra circunstancia, más allá de la necesidad de ostentar la condición de residente fiscal³¹ en este Estado³², no se exigen a los miembros de los anteriores colectivos ulteriores requisitos de naturaleza subjetiva para la aplicación de los regímenes de impatriados.

En este sentido, es de destacar también que la normativa francesa contempla la posibilidad de extender el régimen de impatriados previsto en el artículo 155. B CGI a trabajadores por cuenta propia de concurrir determinados presupuestos relativos a la actividad que éstos desarrollan³³. Pese a esta ampliación respecto al que es habitual ámbito de aplicación de los regímenes de impatriados, la normativa francesa no se extiende en ningún caso a las personas que por iniciativa propia se trasladan a este país para encontrar allí posteriormente un puesto de trabajo.

Desde un punto de vista de temporal, sea el artículo 81. B CGI que el artículo 155. B CGI prevén que el régimen de impatriados francés sea de aplicación por un periodo máximo de seis años, correspondientes al ejercicio en que se materializa el traslado a este Estado y los siguientes hasta el 31 de diciembre del quinto año sucesivo³⁴.

Por otra parte, a imagen de la regulación de los regímenes de impatriados portugués y neerlandés, los preceptos anteriores contemplan como condición para su aplicación que los trabajadores desplazados no hayan sido residentes fiscales en Francia durante el periodo de cinco años anteriores al traslado a este país³⁵. En este sentido, debe subrayarse que, en su redacción originaria, el artículo 81. B CGI consagraba esta prohibición de la residencia previa en Francia pero extendida hasta los diez años anteriores al traslado a este Estado, extremo que se modificaría por la Ley 1720/2005, de 30 de diciembre³⁶.

Una vez que se han determinado *grosso modo* a quién y durante cuanto tiempo se puede aplicar las variantes del régimen de impatriado francés, en cuanto al contenido de las mismas debe apuntarse que éste responde a la voluntad general del legislador de exentar de tributación, por una parte, la denominada *prime d'impatriation* y, por otra, (limitadamente) ciertos rendimientos obtenidos en el extranjero, concretándose esta voluntad en la concesión de mayores o menores ventajas fiscales dependiendo de circunstancias como la posibilidad de determinación o no de la *prime d'impatriation*, el mayor o menor porcentaje que las rentas de origen extranjero suponen del total de las remuneraciones percibidas, etc.

Así, para los supuestos de traslados en el seno de empresas multinacionales presentes en Francia, en el apartado Primero del artículo 81. B CGI se prevé la exención de la totalidad de las sumas perci-

³¹ Así consta expresamente previsto en el párrafo Sexto del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI para los dos regímenes fiscales de impatriados contemplados en este precepto, mientras que, en relación con aquel otro regulado en el artículo 81. B CGI, son los puntos 14 y siguientes de la *instruction fiscale* 5 F-12-05, de 21 de marzo de 2005, los que aclaran aspectos relativos al ámbito de aplicación de esta disposición y a los criterios para determinar la residencia a tales efectos. La *instruction fiscale* 5 F-12-05 puede encontrarse <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2005/5fpub/textes/5f1205/5f1205.htm> (consultada el 10 de octubre de 2012).

³² Para determinar cuando un impatriado ostenta la condición de residente fiscal en Francia tanto el artículo 155. B CGI como el artículo 81. B CGI se remiten a los criterios contenidos en el artículo 4. B CGI; sin embargo, mientras que en el punto 14 de la *instruction fiscale* 5F-12-05 el reenvío es a la totalidad de criterios contemplados en el artículo 4. B CGI, en el artículo 155. B CGI éste se limita a aquellos previstos en las letras a) y b) del artículo 4. B CGI —tenencia de una residencia y ejercicio de una actividad no accesoria en Francia—, discrepancia que ha sido criticada en relación con los regímenes de impatriados regulados en este último precepto ya que impide la adquisición de la condición de residente atendiendo al criterio de la localización del centro de intereses económicos, criterio que se encuentran en la letra c) del artículo 4. B CGI (Michaud, 2008, 7 y 8).

³³ En efecto, en el párrafo Segundo del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI se prevé que las *personnes non salariées* o trabajadores por cuenta propia puedan aplicarse uno de los regímenes previstos en esta disposición siempre que éstos, esencialmente, desarrollen una actividad que comporte una contribución económica excepcional y que se encuentre dentro de una relación de actividades fijadas reglamentariamente caracterizadas por su especificidad o dificultad para la contratación.

³⁴ Apartado I *in fine* del artículo 81. B CGI y párrafo Sexto del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI.

³⁵ Apartado I *in fine* del artículo 81. B CGI y párrafo Sexto del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI.

³⁶ Un desarrollo de las modificaciones que la Ley 1720/2005, de 30 de diciembre, operó en el artículo 81. B CGI puede encontrarse en la *instruction fiscale* 5 F-17-07. La *instruction fiscale* 5 F-17-07 puede encontrarse <http://84.96.29.178/pdf/407/5f1707.pdf> (consultada el 10 de octubre de 2012).

bidas por razón del desplazamiento, esto es, la denominada *prime d'impatriation*³⁷; en este sentido, debe destacarse que la cuantía de esta exacción es indirectamente limitada ya que, de acuerdo con el apartado II del artículo 81. B CGI, las percepciones efectivamente sujetas imposición tras la aplicación de este beneficio fiscal no pueden ser inferiores a aquellas que se satisfarían por el desarrollo de funciones análogas en el país origen o en Francia, debiéndose reintegrar en la base imponible del impatriado la hipotética diferencia.

A la anterior ventaja debe unirse la exención optativa de la que gozarían las remuneraciones percibidas por el trabajador impatriado por actividades que ejerza en el extranjero. Este beneficio fiscal, que fue introducido en el régimen de impatriados del artículo 81. B CGI mediante reforma operada por la mencionada Ley 1720/2005, de 30 de diciembre, es también limitado en cuanto a su cuantía al disponerse en el apartado III de este precepto que las percepciones exentas en virtud del mismo no podrán exceder el 20 por 100 de las remuneraciones efectivamente sujetas a tributación ex apartado Primero o Segundo del artículo 81. B CGI. En otras palabras, las percepciones por actividades desarrolladas en el extranjero no sometidas a imposición no podrán ser superiores al 20 por 100 de las contraprestaciones recibidas por el desarrollo de las funciones inherentes al puesto de trabajo o, cuando proceda, al 20 por 100 de las remuneraciones que corresponderían por el desarrollo de funciones análogas en el país origen o en Francia.

Por su parte, consecuencia de su particular ámbito subjetivo de aplicación, en el punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI se albergan diferentes soluciones en cuanto a la exención de las contraprestaciones percibidas por los trabajadores que se benefician de los distintos regímenes de impatriados que esta disposición contempla.

En efecto, en relación con los supuestos de contratación en el extranjero de trabajadores por empresas radicadas en el país galo, se pueden distinguir dos escenarios de exención de las remuneraciones satisfechas a éstos según sea determinable o no la *prime d'impatriation*. Así, a imagen de lo ordenado en el artículo 81. B CGI, en el punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI prevé con carácter general la no sujeción a imposición de la *prime d'impatriation* satisfecha a los trabajadores desplazados que aplican este precepto, mandato que encuentra complemento al disponerse a continuación, en el punto 1 *in fine* del apartado I de esta misma disposición, que estos trabajadores pueden optar alternativamente por una exención del 30 por 100 de sus percepciones, opción que adquiere sentido especialmente en relación con aquellos trabajadores que o bien no pueden identificar en sus remuneraciones una *prime d'impatriation* –por no estar empleado previamente o desarrollar otro tipo de actividad, por no determinarse la misma en el contrato de trabajo, etc.– o bien ésta es baja en relación con el total de las contraprestaciones percibidas³⁸. Los trabajadores por cuenta propia, en su caso, sólo podrán valerse de esta última exención del 30 por 100 de las cantidades pagadas³⁹.

Sea cual fuese la forma de exención que se aplicase, al igual que sucediera en el artículo 81. B CGI, está encuentra un límite cuantitativo indirecto al ordenarse en el último párrafo del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI que se integre en la base imponible la diferencia entre la remuneración exenta de tributación por aplicación de este precepto y las cantidades que se satisfarían por el desarrollo de funciones análogas en el país origen o en Francia.

Además del anterior beneficio fiscal, en el punto 2 del párrafo I del artículo 155. B CGI se contempla también una exención de los rendimientos que los trabajadores desplazados obtienen por las actividades desarrolladas en el extranjero, exención que de acuerdo con el punto 3 *in fine* del apartado I del artículo 155. B CGI, siguiendo el mandato del párrafo III del artículo 81. B CGI, no podrá ser superior al 20 por 100 de las percepciones efectivamente sujetas a imposición de acuerdo con lo dispuesto en el punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI.

No obstante lo dicho, debe advertirse que en el punto 3 del apartado I del artículo 155. B CGI se consagra un ulterior límite alternativo al anterior al establecerse que el total de las remuneraciones exen-

³⁷ Sobre el concepto de *prime d'impatriation* y los requisitos que ésta ha de reunir para quedar exenta de tributación véase el punto 7 y siguientes de la *instruction fiscale* 5 F-12-05.

³⁸ Michaud, 2008, 10.

³⁹ Párrafo Segundo del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI.

tas en virtud de este régimen de impatriados no puede superar el 50 por 100 de las contraprestaciones percibidas por el trabajador. La aplicación de uno u otro límite es una opción que corresponde al trabajador y en el que éste, para optimizar los beneficios derivados de este régimen, debe tener en cuenta circunstancias de índole subjetiva como la cuantía de su posible *prime d'impatriation*, la previsibilidad e importancia cuantitativa de las retribuciones por desplazamientos al extranjero por motivos laborales, etc.⁴⁰.

Finalmente, el apartado II del artículo 155. B CGI reconoce además a los impatriados que aplican este régimen una exención del 50 por 100 sobre determinados rendimientos del capital mobiliario.

III. A MODO DE CONCLUSIONES

Analizados algunos de los regímenes de impatriados europeos, no parece arriesgado afirmar que la existencia y proliferación de los mismos⁴¹ es una de las respuestas que los Estados dan de acuerdo con una intención común y más general cual es adaptar sus sistemas económicos a un contexto de creciente internacionalización, tratando así de hacer éstos más atractivos a la inversión extranjera y al establecimiento de empresas en su territorio.

Mas dicho esto sobre el fundamento de los regímenes de impatriados, se cree que la finalidad de los mismos no es sin embargo tan común como pudiera parecer, y así, se cree que es posible diferenciar aquellos regímenes orientados directa y efectivamente a beneficiar el desplazamiento internacional de trabajadores altamente cualificados de aquellos otros que, incentivando (indirectamente) esta movilidad transnacional de recursos humanos, su objetivo primordial en cambio hay que situarlo en la localización de empresas, centros de decisión empresarial, etc. en el territorio del Estado, mediante la concesión de ciertas ventajas fiscales a los trabajadores que al mismo tiempo comportan un menor gastos de personal para las empresas, haciendo a éstas más competitivas en el ámbito de la contratación internacional de trabajadores.

En otras palabras, hay regímenes cuya finalidad es la atracción de trabajadores altamente cualificados, y regímenes que atraen trabajadores cualificados —o no— con la finalidad de localizar las correspondientes empresas o centros de decisión empresarial en el Estado que se trate.

Esta diferenciación en cuanto a las finalidades de los distintos regímenes de impatriados puede deducirse, fundamentalmente, de los presupuestos y contenido de los mismos.

En efecto, en lo que se refiere a los presupuestos, determinados regímenes de impatriados —*gr.* los de Países Bajos y Portugal, e igualmente, aunque no se ha analizado, el de Suecia— fijan como requisito para su aplicación que el trabajador desplazado ostente una determinada (alta) cualificación y/o habilidad profesional escasa o inexistente o de gran valor para el mercado de trabajo del Estado del que se trate. La exigencia de este presupuesto es sintomática de cuál es la finalidad real de estos regímenes de impatriados, pues si condicionan su aplicación a la concurrencia de este requisito, en buena lógica, puede decirse que los mismos tratan efectivamente de incentivar la contratación internacional de trabajadores cualificados, y no primordialmente la localización de empresas, circunstancia ésta última en la que la cualificación de los trabajadores con los que se vaya a contar no es, necesariamente, un aspecto llamado a ser determinante de tal decisión empresarial.

Lógicamente, cuando los regímenes de impatriados son de aplicación general —por no contemplarse en las normativas reguladoras de los mismos presupuestos de este tipo, tal y como sucede en Reino Unido y España—, malamente va a poder defenderse entonces que el propósito de los mismos sea el de la contratación internacional de trabajadores cualificados. No obstante, ello no significa que estos regímenes de impatriados estén entonces orientado automáticamente a la atracción de empresas o centros de decisión empresarial al Estado del que se trate; no, en tales casos, habrá de estarse al

⁴⁰ Párrafo Segundo del punto 1 del apartado I del artículo 155. B CGI.

⁴¹ Sirviéndose de las palabras de la Comisión Europea, García Carretero da cuenta de este fenómeno de la multiplicación de los regímenes de impatriados en los Estados miembros de la UE señalando que *no sólo suscitan preocupación en torno a su equidad cuando se comparan con la tributación de otros contribuyentes residentes, sino que pueden dar lugar a una "fuga de cerebros" provocada por la imposición desde otros Estados miembros, los cuales, a su vez, se pueden ver presionados para introducir disposiciones similares* (García Carretero, 2006, 156).

contenido de los mismos para poder verificar si con ellos se responde a la mera intención de incentivar la venida de contribuyentes con gran capacidad de generar rentas o en disposición de grandes patrimonios –como sucede en el Reino Unido con los regímenes de *resident but not ordinarily resident* y de *resident but not domiciled*–, o a la intención de localizar empresas mediante la concesión de beneficios fiscales a sus trabajadores que rebajen los costes salariales haciéndolas así más competitivas –como se verá, ese es el auténtico propósito, en su sentido jurídico, del régimen de impatriados español–, o a cualquier otra finalidad.

Algo similar ocurre con el contenido de los distintos regímenes de impatriados.

Así es, si los beneficios fiscales que se anudan a la aplicación de estos regímenes tienden a resarcir, directa o indirectamente, los mayores gastos que comporta para el trabajador el desplazamiento y la estancia en otro país –v. gr. los regímenes de impatriados de los Países Bajos y de Francia–, puede afirmarse entonces razonablemente que tales regímenes de impatriados funcionan efectivamente como incentivos para la contratación internacional de trabajadores, pues con la concesión de este tipo de ventajas fiscales se trata de neutralizar o eliminar uno de los principales inconvenientes económicos de la movilidad internacional de trabajadores: los mayores gastos consecuencia de la situación de impatriación –gastos como los de mantenimiento del domicilio en el Estado de origen, los de escolarización de hijos en centros de formación internacional, los de desplazamientos por motivos laborales o personales al país de origen, etc.–.

En este sentido, se cree importante que en estos regímenes de impatriados, en ese afán por resarcir los mayores gastos que comporta la situación de impatriación, se distinga entre los ingresos satisfechos al trabajador para compensar esos mayores gastos que supone la situación de impatriación y los ingresos al mismo que retribuyen su prestación de servicio y que percibiría igualmente si el empleo se desarrollara en el Estado de origen del trabajador. Se cree que es importante porque, en buena técnica tributaria, sólo los ingresos para resarcir la situación de impatriación debieran ser merecedores de la concesión de beneficios fiscales en la medida que, por su finalidad, no constituyen verdaderas rentas disponibles para el trabajador.

Igualmente, enlazando con lo anterior, no es menos importante en este sentido que tales regímenes de impatriados opten adecuadamente por uno u otro tipo de beneficio fiscal (reducción, tipos de gravamen reducidos, deducciones, etc.) y lo hagan sabiendo discriminar entre los ingresos que compensan la situación de impatriación y las restantes rentas, pues sólo ese plus de ingresos con el que trata de resarcirse tal situación sería merecedor de ventajas fiscales que amortiguasen la incidencia de la progresividad en el mismo por su acumulación con las restantes rentas por el empleo satisfechas al trabajador desplazado.

Por el contrario, la aplicación de otros regímenes de impatriados determina beneficios fiscales que no están dirigidos, fundamentalmente, a compensar los gastos derivados de la situación de impatriación, sino más bien a favorecer la llegada de contribuyentes con gran capacidad de generar rentas o en disposición de grandes patrimonios, o a incentivar la contratación internacional de trabajadores –cualificados o no–, mediante una reducción de la carga tributaria sobre sus empleos con el otorgamiento, por ejemplo, de tipos de gravamen reducidos para todos o algunos de los rendimientos que se les satisfagan a éstos –que es lo que sucede con los regímenes de impatriados de España y Portugal respectivamente–.

Evidentemente, esta última circunstancia, el otorgamiento de tipos de gravamen reducido en un determinado régimen de impatriados, no obsta *per se* a que con el mismo se pueda perseguir la atracción de trabajadores altamente cualificados al Estado correspondiente. Mas pudiendo ser ésta una condición adecuada para tal fin, no es la suficiente, pues si la concesión de tal beneficio fiscal no queda coordinada con la previa exigencia de una cualificación y/o habilidad profesional –como acertadamente se hace en el régimen de impatriados portugués–, el régimen de impatriados de que se trate podría entonces ser aplicado por trabajadores cualificados o no, de forma tal que en esa situación quienes se verían realmente favorecidos por el tratamiento tributario privilegiado que se dispense serían, no tanto los posibles empleados con una cualificación o habilidad, sino cualquier trabajador desplazado y, por ende, las empresas contratantes de éstos, las cuales, por el mero hecho de contar con ellos, podrían resultar más competitivas, no tanto por el valor añadido de su actividad consecuen-

cia de la cualificación o habilidad de estos empleados contratados, sino por la menor carga impositiva sobre sus trabajadores desplazados que determina un menor gasto de personal para ellas.

Por esta razón, por el menor gasto de personal que estos regímenes de impatriados pueden suponer para las empresas contratantes de estos trabajadores desplazados, no han faltado quienes han apuntado que con los mismos se persigue en realidad atraer la localización en el Estado de que se trate de empresas o centro de decisión empresarial⁴².

Más allá de esta cuestión de si la finalidad de los regímenes de impatriados debiera residir en el incentivar la atracción de trabajadores altamente cualificados o la localización de empresas o centros de decisión empresarial, lo cierto es que la experiencia del Derecho Comparado debiera servir además para dar respuesta a otras cuestiones más técnicas o precisas que caracterizan igualmente el régimen de impatriados español, cuestiones problemáticas o de conveniencia tales como:

- La exigencia de una cualificación o habilidad profesional al trabajador que se desplaza como *condictio sine qua non* para la aplicación del régimen del artículo 93 LIRPF.

En el análisis de este aspecto, debería igualmente reflexionarse sobre:

- (i) Sobre el alcance de tal exigencia –pues, atendiendo a los presupuestos de los regímenes de impatriados vistos, no es lo mismo requerir una cualificación o habilidad profesional que no existe o es difícil de encontrar en el país, que solicitar que la actividad a desarrollar por el trabajador desplazado aporte un gran valor añadido–.
 - (ii) Sobre la conveniencia de excepcionar la misma en supuestos menos habituales como los puestos de alta dirección, los futbolistas, etc.
- La extensión del régimen de impatriados a trabajadores autónomos.
 - La limitación o no, y hasta qué punto y con qué flexibilidad, de los elementos temporales relativos a la aplicación del régimen de impatriados español.

Concretamente, se deberían analizar sobre los siguientes puntos:

- (i) Conveniencia de mantener la actual prohibición de la residencia previa en España durante los diez años anteriores al desplazamiento del trabajador.
 - (ii) Si se admite que la finalidad del régimen de impatriados debiera ser la atracción de trabajadores cualificados, posibilidad de condicionar el plazo de duración del régimen de impatriados a la subsistencia de la causa que justifica su aplicación. Esto es, condicionar la aplicación del régimen a que el impatriado siga ostentando una cualificación o habilidad profesional determinada.
- Las ventajas e inconvenientes de mantener un régimen en el que los impatriados sólo tributen por los rendimientos que se consideren obtenidos en España frente a la imposición de acuerdo con el criterio de renta mundial.
 - En uno u otro caso, la determinación de cuáles serían los beneficios fiscales que resultasen más adecuados atendiendo a la que debiera ser la finalidad del régimen de impatriados: la atracción de trabajadores altamente cualificados.

Pues bien, sin perder la perspectiva del Derecho Comparado, en las líneas que continúan va a tratar de darse respuestas a todas estas cuestiones suscitadas en torno a la aplicación del régimen de impatriados español, si bien, es conveniente para ello realizar previamente una breve exégesis del artículo 93 LIRPF –con mención a la doctrina administrativa y científica emanada en relación con el mismo– que permita deducir la relevancia o no de las interrogantes planteadas.

⁴² En relación con el propósito del régimen de impatriados portugués, ya se vio como en la Exposición de Motivos del Decreto-Ley que aprobó el mismo se subrayaba que *los instrumentos de política fiscal internacional de nuestro país deben funcionar como un factor de atracción para la localización de los factores de producción, de la iniciativa empresarial y de la capacidad productiva en el territorio portugués*, términos similares a los que se empleaban en el Senado patrio describiendo el objetivo del régimen de impatriados español –literalmente, *una forma de mantener este poder de decisión o a estos equipos directivos era ofrecerles facilidades fiscales, aparte de otras ventajas*–. Se volverá sobre este extremo.

IV. EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS ESPAÑOL

Como se ha dicho, en los apartados que siguen van a analizarse los presupuestos y el contenido del régimen de impatriados español, pero con este análisis no se pretende reiterar las conclusiones que ya han alcanzado los autores (y las escasas resoluciones administrativas y jurisdiccionales al respecto) sobre estos extremos, sino evidenciar los numerosos problemas de configuración y aplicación del régimen que se han puesto de manifiesto y a los que quizá no se ha dado aún una solución.

IV.1. Normativa reguladora del régimen de impatriados

El régimen de impatriados fue introducido en el ordenamiento jurídico español a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que añadió un apartado 5 en el artículo 9 de la LIRPF/1998 en el que se ordenaba *ex novo* este régimen tributario especial cuya aplicación estaba prevista para determinados trabajadores desplazados a España.

La regulación inicial del régimen no cambiaría con motivo de la aprobación del TRLIRPF/2004, teniéndose que esperar a que fuera el Real Decreto 687/2005⁴³ el que puliese su originaria (y algo rudimentaria) ordenación legal con la incorporación al RIRPF/2004 de un Título VII, relativo al *régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, en el que se desarrollaban (y completaban) aspectos materiales y procedimentales del régimen de impatriados⁴⁴.

No obstante lo anterior, el posible vicio del desarrollo reglamentario del régimen de impatriados se vería subsanado con la entrada en vigor de la actual LIRPF, que, tras cambiar su ubicación sistemática dentro de este cuerpo legal –pasándose a contemplar como un régimen especial de tributación en lugar de su anterior localización junto a los criterios para la determinación de la residencia fiscal en España–⁴⁵, lo recepciona en el artículo 93 LIRPF, bajo título *régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*, dando así cobertura legal a los posibles perfiles innovativos del Real Decreto 687/2005. El Título VIII del vigente RIRPF da el pertinente desarrollo reglamentario al régimen de impatriados en los artículos 113 a 120 de esta norma.

Como se advertía, el régimen de impatriados ha sido objeto reforma por la LPGE/2010, la cual, pese al alcance que pretendía dársele, se limita a la *simple* introducción en el artículo 93 LIRPF de un límite cuantitativo en virtud del cual el trabajador desplazado cuyas retribuciones anuales previsibles superen los 600.000 € no podrá beneficiarse del régimen de impatriados.

No siendo necesario reflejarlo por su notoriedad, en el vigente artículo 93 LIRPF se dispone lo siguiente:

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

- a) *Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.*
- b) *Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. 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*

⁴³ Real Decreto 687/2005, de 10 de 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.

⁴⁴ Sobre la falta de regulación exhaustiva del régimen de impatriados español en el artículo 9. 5 LIRPF/1998 y la correspondiente necesidad de que el mismo fuera desarrollado (y completado) por vía reglamentaria se manifestaba Chico de la Cámara subrayando que *La dicción del precepto en su momento planteó numerosas cuestiones que quedaban sin resolver a la espera de su deseado desarrollo reglamentario. Tras una larga espera, éste ha visto la luz a través del Decreto 687/2005, de 10 de junio* (Chico de la Cámara, 2006, 162).

⁴⁵ El cambio de ubicación sistemática del régimen de impatriados dentro de la LIRPF se considera positivo por autores como Ortiz Calle, que considera que *nos parece muy acertado este cambio de ubicación sistemática porque el «régimen especial para trabajadores desplazados» no afecta únicamente a la regulación del elemento subjetivo del presupuesto de hecho, sino que incide en aspectos fundamentales de la cuantificación del tributo al remitir el cálculo de la cuota nada menos que a la normativa de otro impuesto* (Ortiz Calle, 2008, 18).

carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) *Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del 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, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.*

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

d) *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. Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.*

e) *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.*

f) *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.*

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

El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

IV.2. Fundamento y finalidad del régimen de impatriados

Una vez relacionados sus antecedentes legislativos, para conocer cuál es la razón que impulsó al legislador a introducir el régimen de impatriados a finales del año 2003 es necesario consultar, curiosamente, la tramitación parlamentaria de su reforma con la LPGE/2010, pues, al ser aprobado en su día mediante *Ley de acompañamiento*, brilla por su ausencia cualquier expresión de la *mens legislatoris* que indicara cuál era el fundamento y finalidad con el que este régimen especial de tributación veía la luz.

De esta forma, es común afirmar que el régimen de impatriados es una de las respuestas que el ordenamiento jurídico da a la necesidad de internacionalizar y hacer más atractiva la economía española en el ámbito de una economía globalizada⁴⁶, necesidad que encuentra apoyo en numerosos preceptos constitucionales⁴⁷ y que se convierte así en el fundamento mediato de la aprobación del régimen que ocupa.

Más concretamente, se dice que el régimen de impatriados es una solución ideada por el legislador ante la realidad socio-económica del incremento de los desplazamientos internacionales por motivos

⁴⁶ Por todos, situando la finalidad del régimen de impatriados español en la atracción de trabajadores altamente cualificados, Cordón Ezquerro afirma sobre el fundamento mediato del mismo que *El motivo por el que la política tributaria nacional trata de favorecer fiscalmente la entrada y salida de personas físicas cualificadas hay que entenderlo en relación con la estrategia competitiva a nivel internacional aplicada por los países*, afirmación tras la que sigue una interesante reflexión acerca de como en este marco principios constitucionales como los de igualdad, justicia y progresividad ceden su primacía frente a otros como los de neutralidad y eficiencia (Cordón Ezquerro, 2005, 81).

⁴⁷ A título meramente ejemplificativo, el constituyente ordena en este sentido a los poderes públicos que garanticen *la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general* (artículo 38 CE), que promuevan *las condiciones favorables para el progreso social y económico* (artículo 40. 1 CE) o que velen por *la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos* (artículo 130. 1 CE). Se cree que estos mandatos constitucionales a los poderes públicos constituyen válidos fundamentos para la adopción de un régimen tributario especial como el de impatriados.

laborales en los últimos años, realidad cuyo fomento se pretendería con la dación de incentivos fiscales a trabajadores altamente cualificados para que éstos trasladaran su residencia habitual a España y con su actividad potenciaran el desarrollo de actividades económicas competitivas.

Así es, en este sentido, el mismo *legislador*, con motivo de la reforma del régimen de impatriados operada por la LPGE/2010, ha afirmado que éste *se elaboró con un objetivo –que nosotros consideramos que no se cumple en absoluto– que era hacer posible que personal de investigación o de dirección de multinacionales estableciera su residencia en España*⁴⁸, afirmación compartida tanto por la doctrina administrativa, que en RDGT de 1 de mayo de 2007 consideró que la finalidad del régimen de impatriados es *favorecer la contratación de trabajadores no residentes para que se desplacen a territorio español, adquieran la residencia fiscal en España, y presten sus servicios en empresas residentes en España, estableciendo las cautelas necesarias para garantizar que los trabajos derivados del contrato de trabajo se prestan en territorio español*⁴⁹, como por la doctrina científica, que al respecto ha añadido que *nos encontramos ante una medida idónea para la consecución de la finalidad pretendida como es el incentivar la contratación en España de trabajadores cualificados procedentes del extranjero*⁵⁰, que *el artículo 93 de la LIRPF pretende atraer personal altamente cualificado a nuestro país en un entorno económico cada vez mas abierto y globalizado*⁵¹, o que con tal precepto *Se trata de crear una normativa favorecedora que incentive el desplazamiento de trabajadores cualificados a territorio español*⁵², propósito que se incluiría en la estrategia de incrementar la «atractividad» de la economía española.

No obstante lo anterior, atendiendo a cómo se ha configurado el régimen de impatriados desde sus orígenes, no puede admitirse sin reparos la pretendida finalidad que ha tratado de darse al mismo; quiere decirse, la denunciada falta de exigencia de cualesquiera requisitos de cualificación o habilidad profesional para la determinación del ámbito de aplicación del régimen de impatriados español denota que el objetivo de esta normativa no radica tanto en la atracción de trabajadores altamente cualificados, sino en lograr esa mayor «atractividad» de la economía española mediante la incentivación de la localización en España de empresas y centros de decisión empresarial a través de la previa captación de los recursos humanos más cualificados (y remunerados) de las compañías que, por la concesión de importantes ventajas fiscales y por otras circunstancias, decidirían pues trasladarse a este país⁵³.

Aunque conoce de menos partidarios, la finalidad que se está patrocinando del régimen de impatriados español cuenta igualmente con apoyos, y así, el propio *legislador* se corrigió a sí mismo y ejemplificativamente señaló que tal régimen *se elaboró pensando en otra cosa. La globalización ha provocado que los centros de decisión de las multinacionales que han estado operando en este país durante los últimos 30 o 40 años se hayan marchado a otros lugares; por tanto, España ha perdido su capacidad para decidir desde dentro, y consideramos que una forma de mantener este poder de decisión o a estos equipos directivos era ofrecerles facilidades fiscales, aparte de otras ventajas; por ejemplo, ¿por qué los japoneses se instalan en Cataluña? Porque hay un buen clima, un buen ambiente, porque se vive bien en España, pero además porque fiscalmente tiene ventajas*⁵⁴. En idéntico sentido algún autor ha sostenido que con el artículo 93 LIRPF *se perseguía incentivar la entrada en nuestro país de personal directivo y técnico cualificado, haciendo más atractiva la localización en España de centros de dirección, investigación o de servicios compartidos de empresas multinaciona-*

⁴⁸ Parecer del Senador Pérez Bouza (Grupo Parlamentario de Senadores Nacionalistas) reflejado en el *Diario de Sesiones del Senado* correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, pág. 15.

⁴⁹ RDGT de 1 de mayo de 2007 en contestación a la consulta vinculante V0961-07.

⁵⁰ García Carretero, 2006, 156.

⁵¹ Ortíz Calle, 2008, 19.

⁵² López Lubián, 2006, 55.

⁵³ Matizando su posición anterior y haciendo referencia a los modos para lograr esa potenciación de la «atractividad» de una economía española, López Lubián apunta en este sentido que *existen tres ejes de acción para favorecer la atractividad de una economía nacional: a) Atraer cada vez más las competencias (acoger a estudiantes e investigadores, hacer que residan en el país los principales ejecutivos y directivos de compañías extranjeras)* (López Lubián, 2006, 55), palabras éstas con las que parecen resituarse la finalidad del régimen de impatriados español en el objetivo que se ha expuesto: la localización de empresas y centros de decisión empresarial mediante la atracción de la residencia de sus directivos y de sus recursos humanos más cualificados a España a través de la concesión a éstos de importantes ventajas fiscales en su imposición personal.

⁵⁴ Parecer del Senador Vilajoana i Rovira (Grupo Parlamentario Catalán) que puede encontrarse en el *Diario de Sesiones del Senado* correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, pág. 17.

le⁵⁵, o sea, como se ha dicho, la localización de empresas y centros de decisión empresarial mediante la atracción de directivos y trabajadores cualificados a través de la concesión a éstos de importantes ventajas fiscales en su imposición personal.

Esta puntualización en cuanto a la finalidad del régimen de impatriados no es fruto del prurito científico, al contrario, responde a una pragmática razón cual es que la posible traslación del objetivo último de esta normativa, desde a la atracción de trabajadores altamente cualificados a la localización de empresas o centros de decisión empresariales, puede comportar distintas respuestas en cuanto a la compatibilidad del régimen de impatriados con principios constitucionales⁵⁶ y prohibiciones provenientes del Derecho de la Unión Europea⁵⁷.

En definitiva, respetando que el fundamento (mediato) de la aprobación del régimen de impatriados español había que encontrarlo en la necesidad de internacionalizar y hacer más atractiva la economía española en el ámbito de una economía globalizada, en cambio, no puede admitirse si más que su finalidad sea incentivar la contratación internacional de trabajadores altamente cualificados; para poder aceptar esto, como se ha dicho, el régimen debería haberse configurado en un modo tal que su aplicación quedara condicionada al hecho de que el trabajador desplazado poseyera una determinada cualificación o habilidad profesional. No sucediendo así, la finalidad del régimen de impatriados hay que situarla en la atracción de empresas y centros de decisión empresarial mediante la concesión de beneficios tributarios a sus directivos y técnicos para que éstos trasladen su residencia fiscal España... y con ellos se fije allí una parte de la actividad empresarial.

IV.3. Ámbito subjetivo del régimen de impatriados

Una vez visto el fundamento y finalidad del régimen de impatriados español, es menester a continuación analizar las cuestiones problemáticas que se suscitan en torno a su ámbito subjetivo de aplicación.

En este sentido, el artículo 93 LIRPF comienza sentando que podrán beneficiarse del régimen contenido en este precepto: *las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español*.

Pues bien, más allá de la circunstancia de que el artículo 93 LIRPF haga referencia a la «residencia fiscal» y no a la «residencia habitual»⁵⁸, el principal escollo que se ha puesto de manifiesto en torno a la delimitación del ámbito subjetivo del régimen de impatriados es el relativo a los criterios que pueden aplicar los trabajadores desplazados a los efectos de adquirir la residencia fiscal en España tal y como exige este precepto.

⁵⁵ De Pablo Varona, 2008, 238.

⁵⁶ En este sentido, aunque hace referencia al ámbito subjetivo del régimen de impatriados y no a su finalidad, es de particular interés la reflexión de De Pablo Varona afirmando que *sobra decir que el régimen especial lesiona el principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos [...] Que la lesión tenga una justificación adecuada y que sea proporcionada a la finalidad que pretende perseguir es discutible, especialmente a la vista del ámbito personal de aplicación del régimen (que, por ejemplo, no se restringe a trabajadores cualificados que tengan una especial pericia difícil de encontrar en el país)* (De Pablo Varona, 2008, 239), vinculando de esta forma (acertadamente) la cuestión de la no necesaria cualificación de los trabajadores desplazados –sea en relación con la finalidad del régimen que en relación con el ámbito subjetivo del mismo– con el análisis constitucional del artículo 93 LIRPF –juicios de racionalidad y proporcionalidad–. Más adelante se volverá sobre este extremo.

⁵⁷ Recordando que es presupuesto de la prohibición de ayudas de Estado que éstas favorezcan (selectivamente) a algunas empresas o producciones, si la finalidad del régimen de impatriados español fuera, no tanto atraer trabajadores cualificados, sino incentivar la localización de empresas y centro de decisión empresarial mediante la concesión a los primeros de ventajas fiscales, entonces el artículo 93 LIRPF podría incurrir en tal prohibición. Con carácter general y a modo de anticipada conclusión, García Carretero, siguiendo el parecer de la Comisión Europea, advierte que *estos regímenes, una vez examinados, no se consideran que constituyan ayudas estatales* (García Carretero, 2006, 156). No obstante, la prohibición de ayudas de Estado no es la única interdicción de Derecho de la Unión Europea que podría resultar infringida por el régimen de impatriados español. También más adelante se volverá sobre esta cuestión.

⁵⁸ Así lo destacan Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, quienes, tras subrayar que en el artículo 93 LIRPF se hace uso de un concepto extraño al tradicional lenguaje jurídico-tributario, en el cual, como en el artículo 9 LIRPF, se maneja más habitualmente la expresión «residencia habitual» y no «residencia fiscal», restan no obstante importancia a esta diferencia y apuntan que *encontramos más acertado considerar que el legislador ha empleado la expresión de "residencia fiscal" para clarificar o enfatizar que tal requisito de residencia debe ser entendido en su sentido técnico –concepto fiscal de residencia a efectos del IRPF y no en el sentido que podría atribuirse al concepto de residencia en el lenguaje común o en el sentido previsto por otras normativas* (Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 34).

En efecto, recordándose que son (sustancialmente) tres los criterios que se contempla en el artículo 9. 1 LIRPF para la adquisición de la residencia habitual en España -el criterio de la permanencia, de la localización del núcleo principal de intereses económicos y del núcleo de intereses personales-, en el artículo 93 LIRPF no se dice nada sobre cuáles de los mismos pueden aplicarse por los impatriados para la adquisición de la residencia en España, circunstancia para la cual sólo se señala que ésta deberá adquirirse *como consecuencia de su desplazamiento a territorio español*.

No obstante lo anterior, debe decirse que la normativa aplicable ofrece un dato más a este respecto al disponerse en el párrafo Segundo del artículo 115 RIRPF que, a efectos del cómputo del plazo de duración del régimen de impatriados, *se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días*, en un guiño del Reglamento del impuesto a considerar al de la permanencia como el criterio aplicable para la adquisición de la residencia fiscal por parte de los impatriados.

Más allá del este último aspecto, lo cierto es que de la sola interpretación de lo sentado en el mismo artículo 93 LIRPF *–las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español–* podría deducirse que el único criterio para la adquisición de la residencia en España por parte de los impatriados es, tal y como invita a pensar el artículo 115 RIRPF, el criterio de la permanencia, y se dice que sería el único porque el artículo 93 LIRPF modaliza la adquisición de la residencia fiscal y exige que tal circunstancia sea consecuencia de una conducta activa del trabajador cual es su desplazamiento a España *–como consecuencia de un contrato de trabajo* se añade en la letra b) del artículo 93 LIRPF–, conducta activa del trabajador desplazado que casaría malamente con los otros dos criterios para la adquisición de la residencia habitual en España contemplados en el artículo 9. 1 LIRPF, que, si se permite la licencia, se corresponderían más con situaciones estáticas/pasivas del trabajador desplazado como son la localización de su núcleo principal de intereses económicos y de su núcleo de intereses personales.

En otras palabras, en la medida que el artículo 93 LIRPF *condiciona* la adquisición de la residencia fiscal en España al hecho de que tal circunstancia se produzca como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, tal desplazamiento sólo puede dar lugar a la adquisición de la residencia habitual en este país por la sucesiva permanencia en su territorio por 183 días ó más *–que es precisamente lo que da a entender el artículo 115, 2.º RIRPF–*, y no por ningún otro criterio, pues la posible localización en España del núcleo principal de intereses económicos y/o del núcleo de intereses personales del trabajador desplazado sería una circunstancia determinante de la residencia autónoma, sino independiente, del desplazamiento del impatriado al territorio español, pues éste, el desplazamiento, no comporta *per se* que se localicen en este país el núcleo principal de intereses económicos y/o el núcleo de intereses personales.

Esta idea en torno al criterio (único) para la adquisición de la residencia fiscal en España a los efectos de la aplicación del régimen de impatriados es la que ha calado en la doctrina científica y administrativa, apuntándose por los autores al respecto que el artículo 93 LIRPF *parece estar tomando en consideración únicamente uno de los criterios que según el artículo 9 de la Ley del IRPF permite determinar la residencia en España de las personas físicas –el criterio de la permanencia–, marginando los otros criterios legales, muy en particular el del centro de intereses económicos que perfectamente podría operar en estos casos*⁵⁹, y que, consecuencia del mandato del artículo 113 RIRPF/2004 *–precedente idéntico del actual artículo 115,2.º RIRPF–*, *nos encontramos con que para el ejercicio de la opción será necesario que la persona física adquiera su residencia en España en virtud del criterio de permanencia*⁶⁰.

En idéntico sentido, pronunciándose sobre la aplicabilidad del régimen de impatriados a un trabajador desplazado residente en Reino Unido hasta su traslado a España, la DGT ha sentado que *se considerará que el consultante adquiere su residencia fiscal en España en el período impositivo 2007 si, una vez producido el desplazamiento, su permanencia en territorio español a lo largo de dicho año es superior a 183 días*⁶¹. Sin quitársele importancia a este pronunciamiento de este centro directivo, de-

⁵⁹ Anibarro Pérez, 2008, 152 y 153.

⁶⁰ García Carretero, 2006, 142.

⁶¹ RDGT de 17 de junio de 2009 en contestación a la consulta vinculante número V1422-2009.

be dársele su justa relevancia, pues lo cierto es que el consultante en nada informó a la DGT sobre sus intereses económicos y personales, lo que obstó a que ésta pudiera pronunciarse sobre la idoneidad de esos otros criterios previstos en el artículo 9. 1 LIRPF para adquirir la residencia habitual en España a los efectos de la aplicación del régimen de impatriados.

No obstante la anterior doctrina científica y administrativa, debe apuntarse que otros autores se han pronunciado sobre la idoneidad de la localización del núcleo de intereses económico como criterio para la adquisición de la residencia fiscal en España por los impatriados, idoneidad que fundamenta en que la aplicación del régimen tributario contenido en el artículo 93 LIRPF implica que éste, el impatriado, localice su núcleo de intereses económicos en España, pues, por los presupuestos del régimen, tendrá en este país la fuente principal de sus rentas⁶².

Aceptando que la obtención de rentas pudiera ser un parámetro preferente frente al de la posesión de un patrimonio a efectos de determinar la residencia en el impuesto personal según este criterio, se cree no obstante que ello, la obtención de la mayoría de la rentas en España, no debe conllevar automáticamente la adquisición de la residencia habitual en este país, pues, aplicando incluso el mismo criterio de adquisición de la residencia habitual, podría resultar que el trabajador desplazado poseyera en su país de origen un patrimonio de mayor importancia económica, incluso a efectos de generación de rentas, que los rendimientos que percibiera en España⁶³.

Menos desencuentro ha suscitado la aplicabilidad del criterio de localización del núcleo de intereses personales para la adquisición de la residencia fiscal a los efectos del artículo 93 LIRPF⁶⁴.

Así es, aunque ya se ha señalado que se cree que el desplazamiento de un impatriado no puede generar *per se* la adquisición de la residencia habitual por este criterio del artículo 9. 1 LIRPF, más acertadamente han reflejado esta opinión otros autores considerando que *hay que tener muy presente que el sujeto que puede acogerse al régimen especial de impatriados es el contribuyente individualmente considerado de forma que, en el caso de desplazarse a nuestro país con toda la unidad familiar, habrá que atender aisladamente a cada uno de sus miembros para saber cuál o cuáles de ellos reúnen las condiciones exigidas por la ley para poder hacer uso del derecho de opción a tributar por el IRPF o por el IRNR*, añadiendo no obstante que *este criterio puede servir de indicio racional del lugar de residencia*⁶⁵.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, ha de insistirse en que la adquisición de la residencia habitual en España por los criterios de localización del núcleo principal de intereses económicos y/o del núcleo de intereses personales difícilmente completa el presupuesto de adquisición de la residencia fiscal como

⁶² Advertiendo que no se trata de una afirmación que pueda predicarse en términos absolutos, Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, tras apuntar que esta cuestión de los criterios para la adquisición de la residencia fiscal en España por los impatriados *no está ni mucho menos exenta de complicaciones, toda vez que a pesar de que un sujeto obtenga su principal fuente de renta en España, procedente del trabajo, este puede mantener en su país de origen importantes intereses patrimoniales e incluso vitales que dificultan la determinación de la residencia atendiendo al solo criterio del centro o núcleo de los intereses económicos de la persona*, sostiene que en tales circunstancias, no obstante, puede entenderse que éstos, los impatriados, pasan a tener la residencia habitual en España por aplicación del criterio de la localización del núcleo principal de intereses económicos, advirtiendo no obstante que *Cuestión diferente es que este tipo concreto de residentes puedan beneficiarse de lo previsto en el artículo 93 de la LIRPF, cuyo primer inciso alude a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español* (Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 39 y 40), o sea, en otras palabras, parecen aceptar que el trabajador desplazado pueda adquirir la residencia habitual en España de acuerdo con el criterio de localización del núcleo principal de intereses económicos, mas no que la adquisición de la residencia habitual por este criterio se corresponda con la adquisición de la residencia fiscal como consecuencia del desplazamiento a territorio español que exige el artículo 93 LIRPF, posición con la que se está plenamente de acuerdo.

⁶³ En este sentido, y yendo por delante que ésta es también una afirmación que tampoco pretende predicarse en términos absolutos, se cree que, a imagen de lo que sucede en el Reino Unido -ver pie de página número 5-, la determinación de residencia habitual en España a efectos de IRPF -más allá del criterio de la permanencia- es una cuestión en cuya resolución deben barajarse conjuntamente distintas circunstancias como la localización de la familia, de las propiedades, de los intereses sociales y económicos, etc., sin que el factor dónde se obtienen las rentas deba prevalecer sobre los restantes por el mero hecho de ser la residencia habitual una cuestión a dilucidar en el seno de un impuesto sobre las rentas.

⁶⁴ Chico de la Cámara parece aceptar la posibilidad de que los trabajadores desplazados adquieran la residencia fiscal en España a los efectos del artículo 93 LIRPF por el criterio de la localización del principal núcleo de intereses económico y núcleo de intereses personales, y en este sentido señala que *la citada disposición tiene como atractivo que las personas que adquirirán la residencia en nuestro país (por su permanencia efectiva o por tener su centro de intereses vitales en España) podrán tributar durante seis años por obligación limitada* (Chico de la Cámara, 2006, 1619).

⁶⁵ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 41 y 42.

consecuencia del desplazamiento a territorio español exigido por el artículo 93 LIRPF, por lo cual, ha de estarse al criterio de la permanencia como vía única para entender cumplido este requisito para la aplicación del régimen de impatriados.

Enlazado con esta cuestión de los criterios para adquirir la residencia fiscal en España a los efectos del artículo 93 LIRPF, debe al menos mencionarse que el uso por parte de los Estados implicados –Estado de origen y de destino del trabajador desplazado– de unos y otros criterios para la adquisición de la residencia fiscal puede dar lugar a un grave problema para el impatriado cual es la situación de doble residencia en que puede encontrarse si tributa de acuerdo con el régimen del artículo 93 LIRPF. Aunque se volverá sobre el mismo más adelante, la gravedad de este problema queda reflejada en el comentario de un autor que, ante tal circunstancia, no duda en afirmar que *el impatriado, desde el punto de vista de su situación fiscal, se encuentra en una posición que podríamos calificarse como de auténtico «limbo fiscal»*⁶⁶.

Una vez resuelta la cuestión de los criterios para adquirir la residencia fiscal, la otra dificultad relevante a la que el artículo 93 LIRPF ha dado lugar en relación con este presupuesto que ocupa es la relativa al cómputo o no de las «ausencias esporádicas» para calcular la permanencia en territorio español durante más de 183 días, dificultad que surge porque el artículo 9. 1 letra a) LIRPF ordena que *para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas*, mandato cuya aplicación a la adquisición de la residencia fiscal a los efectos del artículo 93 LIRPF no es clara, especialmente si se recuerda lo dispuesto en el artículo 115, 2.º LIRPF.

Pues bien, a pesar de la existencia de esta (posible) laguna normativa, diversos autores se han mostrado partidarios de computar estas ausencias esporádicas para calcular cuándo se entiende que los trabajadores desplazados han permanecido más de 183 días en territorio español, y así, aunque en un primer momento se señalaba tímidamente que *se puede cuestionar si para determinar el período de permanencia en territorio español se computan las ausencias esporádicas, tal y como sucede con el criterio para determinar la residencia habitual en España previsto en el artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF, aunque consideramos que la respuesta sería afirmativa*⁶⁷, más adelante ya se sostuvo con más convicción que *aun cuando en la normativa que regula el régimen de los impatriados no se hace referencia expresa a la posibilidad de computar como parte del tiempo de permanencia en territorio español a las «ausencias esporádicas», éstas deberán admitirse*⁶⁸.

Dada la autoridad, académica y administrativa, de los autores citado no debieran ser precisos ulteriores argumentos para proclamar como correcta esta opción por computar las ausencias esporádicas para la adquisición de la residencia fiscal en los términos del artículo 93 LIRPF, no obstante, como mayor legitimidad de la misma, se apunta que el TSJ de Madrid ha venido a dar validez a tal opción en su sentencia de 1 de octubre de 2009, resolución jurisdiccional en la que, conociendo de una problemática en relación con el plazo de dos meses para optar por el régimen de impatriados que se estableció con carácter transitorio para el año 2005, el Alto Tribunal madrileño destaca *obiter dicta* que en todo caso *para determinar la residencia habitual no se pueden descontar las ausencias esporádicas, de modo que no cabe excluir el período aproximado de un mes en que el actor alega haber permanecido en Londres por motivos laborales durante el año 2005*.

De esta forma, parece ya menos arriesgado afirmar que en el cálculo del periodo de permanencia en España de los impatriados para adquirir la residencia fiscal pueden computarse las ausencias esporádicas⁶⁹.

⁶⁶ López Lubián, 2006, 56.

⁶⁷ López Lubián, 2006, 56.

⁶⁸ Tratando de argumentar *a fortiori* su opinión favorable al cómputo de las ausencias esporádicas, Álvarez Barbeito y Calderón Carrero traen a colación lo dispuesto en el artículo 93 LIRPF y en el artículo 113 RIRPF, sobre la posibilidad de que los impatriados realicen trabajos fuera de España, como razones para aceptar el cómputo de las mismas, si bien, a reglón seguido, advierten que tales preceptos *no afectan tanto al número de días que el sujeto puede ausentarse del territorio español para trabajar, cuanto al importe de las retribuciones que perciba por ello* (Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 36), cautela ésta con la que se está más de acuerdo pues se entiende que no puede extender sin más la regulación de una cuestión – posibilidad de trabajar (limitadamente) en el extranjero– a la otra –adquisición de la residencia–... y más cuando la última se ordena expresamente en otro precepto de la LIRPF.

⁶⁹ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 37.

IV.4. Presupuestos para la aplicación del régimen de impatriados

Una vez que se ha delimitado quiénes son las personas que pueden aplicar el régimen de impatriados español, es menester a continuación ocuparse ya de los presupuestos que han de concurrir para que los trabajadores desplazados puedan aplicar el artículo 93 LIRPF, presupuestos de naturaleza subjetiva, objetiva y procedimental que se analizan en las líneas que continúan.

IV.4.1. Presupuesto de naturaleza subjetiva

Pues bien, el primero de estos presupuestos se contempla en la letra a) del artículo 93 LIRPF al establecerse que la aplicación del régimen de impatriados precisa que los trabajadores desplazados *no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español*, o lo que viene denominándose prohibición de residencia previa y que como requisito aparece también en otros regímenes de impatriados como el neerlandés, el portugués, etc.

Aunque la claridad de este mandato pareciera dejar poco espacio a problemáticas relativas a la verificación de este presupuesto, lo cierto es que algunos autores han apuntado acerca del mismo que éste suscita alguna duda en relación con el año que ha de tomarse como referencia para determinar el cumplimiento o no de la prohibición de residencia previa durante años, y así, tras plantear si a tales efectos debe considerarse el año en que se produce el desplazamiento o el año en que se adquiere la residencia fiscal, concluye que *nos parece que el cómputo debe iniciarse el año del desplazamiento porque así se desprende del tenor literal de la norma y es, además, la interpretación más acorde con la finalidad de la misma que, como hemos dicho, pretende atraer a nuestro territorio personal altamente cualificado*⁷⁰. Sea como fuera, se echa de menos que el Reglamento del impuesto, tan exhaustivo en otros puntos de la regulación del régimen de impatriados, hubiera dedicado una disposición a esta cuestión.

Más allá de este aspecto, lo que este requisito si ha despertado en la doctrina científica son críticas en cuanto a lo largo del plazo de diez años de prohibición de residencia previa en España, así es, algún autor ha expresado que *el plazo fijado por la norma de diez años nos parece desproporcionado hoy día por la situación de globalización de la economía*⁷¹.

Ha de estarse de acuerdo con la opinión de estos autores, la rigidez de este presupuesto podría penalizar (innecesariamente) la atracción de trabajadores cualificados que por su actividad podrían tener que desplazarse a territorio español por plazos de tiempo dilatados —suficientes para adquirir la residencia fiscal— pero con frecuencia irregular —piénsese en arquitectos, ingenieros, etc. que se trasladan desde otros países para el desarrollo de obras y proyectos cuyos plazos de duración exceden con creces los 184 días mas que pueden repetirse no regularmente—. Ante esta circunstancia, y con el objeto de no perjudicar a estos posibles impatriados, se cree que es posible adoptar dos soluciones que, con base en la experiencia de Derecho Comparado, concilian la necesaria prohibición de residencia previa⁷² y la finalidad del régimen de incentivar la contratación de trabajadores cualificados.

En efecto, por un lado, sería posible reducir el plazo de prohibición de residencia previa prevista en la letra a) del artículo 93 LIRPF a un periodo, por ejemplo, de cinco años, tal y como sucede en los regímenes de impatriados vecinos de Francia y Portugal.

No obstante, por el otro lado, se cree más correcta la solución a este problema que se da en el régimen de impatriados de los Países Bajos, en el cual, como ya se dijo, existe también una prohibición de residencia previa que al no ser absoluta permite, en cambio, que en supuestos como el que se apuntaba no se perjudique al trabajador desplazado, y se le permita la aplicación del régimen de impatriados descontándole de su plazo de duración el periodo de residencia previa en ese lapso de tiempo de los diez años anteriores al desplazamiento. En otras palabras, que también sería posible

⁷⁰ Ortiz Calle, 2008, 20. En idéntico sentido, Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, 48) y García Carretero (2006, 143).

⁷¹ Chico de la Cámara, 2006, 163. En idéntico sentido, Gorospe Oviedo (2010).

⁷² No es difícil imaginar que la prohibición de residencia previa se hace precisa para evitar los cambios de residencia habitual fraudulentos por motivos fiscales. Así lo expresa también García Carretero (2006, 143).

que se modificara la letra a) del artículo 93 LIRPF en los términos vistos, relativizando la prohibición de residencia previa de diez años y descontando esos posibles periodos de residencia previa en los diez años anteriores al desplazamiento de los seis años de duración máxima prevista para el régimen de impatriados español.

IV.4.2. Presupuestos de naturaleza objetiva

Desplazamiento como consecuencia de un contrato de trabajo

La letra b) del artículo 93 LIRPF consagra el siguiente presupuesto para la aplicación del régimen de impatriados al sentar este precepto que es necesario que *el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo*⁷³.

Pues bien, una vez explicado por esta norma qué se entiende por tal y, en consecuencia, una vez incluido en el ámbito de aplicación de la misma a los desplazados que presten sus servicios en el marco de una relación laboral o estatutaria, parece claro que, de acuerdo con esta disposición, quedan fuera del régimen los siguientes impatriados: los que obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente y los que se trasladan por una propia voluntad distinta del inicio de la relación laboral o estatutaria acordada.

Dejando a un lado el primero de los supuestos de exclusión —que expresamente prevé la Ley en coherencia, según algunos autores, con la pretendida finalidad del régimen de impatriados de atraer trabajadores cualificados, finalidad teóricamente incompatible con el estable ejercicio de una actividad empresarial o profesional⁷⁴—, el segundo de ellos se deduce también del tenor literal de la letra b) del artículo 93 LIRPF, pues este precepto, a imagen de lo que sucediera antes con que la adquisición de la residencia fiscal fuera consecuencia del desplazamiento, condiciona la aplicación del régimen de impatriados a la circunstancia de que el desplazamiento esté causado por un contrato de trabajo, de manera que quien se traslade por otro motivo personal o económico —como pudiera ser la búsqueda de empleo o el ejercicio de una actividad empresarial o profesional— no podrá valerse del mismo⁷⁵.

Complementando lo anterior, en la medida que la letra b) del artículo 93 LIRPF hace referencia a que el desplazamiento se produzca *como consecuencia de un contrato de trabajo* y que éste último puede existir con anterioridad a su formalización en la medida que puede acordarse por escrito o de palabra⁷⁶, mediando consenso entre empleador y trabajador, ha de estarse con quien sostiene que *la firma del contrato puede ser previa o posterior al desplazamiento, bastando que sea anterior a la adquisición de la residencia*⁷⁷.

Lógicamente, por lo anterior, debe estarse con este segundo supuesto de exclusión del régimen de impatriados español, pues si con éste se pretende atraer a trabajadores cualificados, malamente puede entonces permitirse su aplicación por una persona cuya cualificación o habilidad profesional no ha sido ni requerida ni verificada antes. Además, como argumento *a fortiori*, debe señalarse que esta causa de exclusión está expresamente prevista en regímenes de impatriados como el francés y el belga.

⁷³ Para mejor entendimiento de este requisito del régimen se aclara en la letra b) del artículo 93 LIRPF que 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 éste, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

⁷⁴ Tras reproducir la letra a) del artículo 93 LIRPF *in fine*, López Lubián justifica este primer supuesto de exclusión del régimen de impatriados en que ello implica una actividad empresarial estable incompatible con el propósito de atraer trabajadores cualificados (López Lubián, 2006, 57). Se recalca el carácter estable en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional porque, como se verá a continuación, la mera obtención de rendimientos de actividades económicas no tiene porque obstar la aplicación del régimen de impatriados español.

⁷⁵ Refiriéndose a estas dos circunstancias, autores como López Lubián (2006, 57) o Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, 51) se han pronunciado a favor de que no puedan hacer uso del régimen de impatriados aquellos que se desplazaron a España por voluntades distintas de las de un contrato de trabajo ya acordado.

⁷⁶ Artículo 8. 1 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

⁷⁷ Gorospe Oviedo, 2010.

Una vez vistas estas exclusiones del régimen de impatriados por tratarse de desplazamientos por causas distintas del contrato de trabajo, en torno al mandato de la letra b) del artículo 93 LIRPF se han suscitado otras cuestiones como la relativa a qué tipo de relaciones laborales o estatutarias quedan en el ámbito del contrato de trabajo que requiere este precepto y la referente a la duración mínima que ha de tener dicho contrato de trabajo para poder beneficiarse del régimen del artículo 93 LIRPF.

En cuanto a la primera, pese a la amplitud con la que la letra b) del artículo 93 LIRPF concibe el concepto de contrato de trabajo y a la ausencia de referencia en este precepto al régimen de cotización en la Seguridad Social del trabajador desplazado, algunos autores, interpretando cierta RDGT, han venido a concluir que el hecho de que éstos, los trabajadores desplazados, queden por alguna circunstancia encuadrados en el régimen especial de la Seguridad Social para trabajadores autónomos puede determinar su exclusión del régimen de impatriados por incumplimiento del este presupuesto⁷⁸, apuntando en este sentido que *no puede ocultarse la interrelación existente entre el régimen de cotización a la seguridad social (de autónomos) y la inexistencia de relación laboral*⁷⁹.

Tal y como hace la DGT, se cree que es conveniente no afrontar desde el Derecho Tributario la trascendental (y compleja) cuestión de la naturaleza laboral o no de la relación que une a las empresas con su personal que a su vez ostenta la condición de socio y que, por tal condición, cotizan en el régimen de autónomos y no en el régimen general de la Seguridad Social; y así, siendo ésta una cuestión que debe quedar extramuros de lo tributario, no obstante, la DGT ha subrayado en este sentido que *a este respecto debe señalarse en primer lugar que resulte indiferente el régimen de Seguridad Social que le correspondiese al consultante*, de manera que, a modo de conclusión, lo relevante a efectos del artículo 93 LIRPF es que el trabajador desplazado *perciba rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral*⁸⁰.

En definitiva, que lo relevante, que lo que exige la letra b) del artículo 93 LIRPF para la aplicación de régimen es que los impatriados presten su servicios en el marco de una relación laboral y que por ello, consecuentemente, perciban rendimientos del trabajo, restándole así la pretendida trascendencia a otras circunstancias como el régimen de cotización en la Seguridad Social de los trabajadores desplazados o la obtención por éstos de otro tipo de rendimientos, puntualizaciones una y otra que se hacen necesarias para evitar confusión por la existencia de posiciones doctrinales discordantes al respecto⁸¹.

En lo referente a la segunda, la relativa a la extensión temporal del contrato de trabajo que origina el traslado del trabajador desplazado, ante el silencio de la letra b) del artículo 93 LIRPF y de las disposiciones reglamentarias, se ha cuestionado si podría exigirse que el mismo tuviera una u otra duración en la medida que la aplicación de régimen de impatriados se fundamenta en la subsistencia de la relación laboral subyacente.

Pues bien, pese a esta omisión en la LIRPF y en el RIRPF, se cree que esa posible laguna podría integrarse, pues, siendo *condictio sine qua non* de la aplicación del régimen de impatriados la adquisición de la residencia fiscal en España por el criterio de permanencia en territorio español y como consecuencia de un desplazamiento al mismo que es consecuencia a su vez del contrato de trabajo,

⁷⁸ Recuérdese que el artículo 118. 1 RIRPF ordena en este sentido que *los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen*.

⁷⁹ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 53.

⁸⁰ RDGT de 12 de diciembre de 2008 en contestación a la consulta vinculante V2411-2008.

⁸¹ En efecto, por un lado, frente a la posición antes vista de Álvarez Barbeito y Calderón Carrero acerca de la importancia de cuál sea el régimen de cotización del trabajador desplazado, Gorospe Oviedo considera que *en todo caso el contrato debe ser de carácter laboral* [...]. *Lo relevante, por tanto, es que se perciban rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral, aunque se cotice en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos* (Gorospe Oviedo, 2010), y por el otro lado, frente a la opinión de Martín-Abril y Calvo sobre este presupuesto de la letra b) del artículo 93 LIRPF y en virtud de la cual *la norma es un claro reflejo de lo que pretende el régimen: beneficiar exclusivamente a los contribuyentes que obtienen rendimientos del trabajo, sin perjuicio de que puedan obtener otro tipo de rentas, pero no las que deriven de una actividad empresarial estable* (Martín-Abril y Calvo, 2005, 5), Ortiz Calle sostiene que *es clara la voluntad del legislador en el sentido de que los únicos contribuyentes a los que se aplica este régimen especial son los perceptores de rendimientos del trabajo y no a los que obtengan otro tipo de rendimientos, sean del capital o procedentes de actividades económicas* (Ortiz Calle, 2008, 21).

parece evidente que ese contrato de trabajo ha de tener una duración mínima –superior a seis meses en un mismo periodo impositivo– que sea suficiente para adquirir la residencia fiscal en España, de lo contrario, sería difícil sostener que la adquisición de la residencia fiscal se ha producido como consecuencia de un contrato de trabajo que por su extensión temporal no permitiría tal al menos de acuerdo con el criterio de la permanencia. Algunos autores se han planteado esta cuestión aunque no han ofrecido una posición clara al respecto, señalando simplemente que *existen ciertas cuestiones dudosas respecto a posibles casos de exclusión del régimen derivados del contrato de trabajo como por ejemplo si éste no ha tenido la duración necesaria para que el contribuyente haya adquirido la condición de residente fiscal en España*⁸² o que *hubiera sido deseable que el legislador hubiese fijado un periodo mínimo de duración del contrato de trabajo que genera el desplazamiento, dicha previsión contribuiría a evitar distintos supuestos fraudulentos*⁸³.

Supuestos distintos del anterior y que pueden resultar también conflictivos son aquellos en los que, existiendo un contrato de trabajo con una duración inicial suficiente para la aplicación del régimen, sucede sin embargo que la relación laboral originaria se extingue y se pasa a situación de desempleo o se inicia una nueva relación laboral con un empleador distinto.

En relación con la primera de las hipótesis que se ha planteado, se cree que la situación de desempleo del trabajador desplazado ha de dar lugar a la exclusión del régimen ex artículo 118. 1 RIRPF, pues, durante la misma, el impatriado no cumplirá con algunos de los presupuestos del artículo 93 LIRPF (la realización de trabajos en España, la realización de trabajos para una entidad residente en este territorio, etc.)⁸⁴.

Este planteamiento podría contestarse alegándose que en situación de desempleo tales requisitos, precisamente, no se pueden cumplir ni dejar de cumplir porque no se desarrolla actividad laboral ni en España ni fuera de España; mas no es así, pues lo cierto es, aunque pueda resultar injusto desde un punto de vista social, que el trabajador desplazado que se encuentra en situación de desempleo, en buena técnica tributaria, no merece poder seguir haciendo uso del régimen de impatriados, ya que en él no se cumplirían ni la pretendida finalidad –la atracción de trabajadores cualificados– ni la condición esencial –la adquisición de la residencia fiscal en España consecuencia de un desplazamiento causado por un contrato de trabajo– para la aplicación del mismo. Además, como posible argumento *a fortiori*, la situación de desempleo es normal que suceda en el tiempo a la extinción de la relación laboral ordinaria y la percepción, en su caso, de la correspondiente indemnización por despido, percepción que puede determinar, como se verá, la exclusión del régimen de impatriados por ser la indemnización una renta exenta.

En relación con la segunda de las hipótesis, alguna autora ya había planteado la pregunta de *si la relación contractual debe ser con el mismo empleador durante todo el periodo de ejercicio de la opción o si, por el contrario, cabe la aplicación del régimen aún cuando se haya cambiado la figura del empleador*, pregunta a la que la misma responde afirmativamente al considerar que *nos encontramos ante una condición cuyo cumplimiento debe producirse en un momento concreto e inicial, cuando se produce el desplazamiento*⁸⁵.

Estándose de acuerdo con esta autora en el sentido de la respuesta, se diverge en cambio en cuanto a los argumentos, pues la extinción de la relación laboral originaria y la inmediata iniciación de una nueva relación laboral –sin que medie situación de desempleo– impiden precisamente que se puedan entender incumplidos en algún momento este presupuesto para la aplicación del régimen de impatriados o aquellos otros antes mencionados. Además, también como argumento *a fortiori*, téngase en

⁸² López Lubián, 2006, 57.

⁸³ García Carretero, 2006, 144.

⁸⁴ En este sentido, aunque López Lubián se plantea esta interrogante al señalar que *otra duda en la posible exclusión del régimen se produce en el supuesto de que cese la relación laboral que motivó el desplazamiento y se produzca la consiguiente situación laboral de desempleo del contribuyente* (López Lubián, 2006, 57), este autor no avanza una respuesta clara al respecto.

Sí lo hacía en cambio García Carretero, que entiende que la extinción de la relación laboral originaria sin celebrar nuevo contrato de trabajo comporta la exclusión del régimen impatriados por incumplimiento de los requisitos antes relacionados (García Carretero, 2006, 144).

⁸⁵ García Carretero, 2006, 144. En idéntico sentido, Chico de la Cámara (2006, 163) y Ortiz Calle (2008, 22).

cuenta que, a diferencia del supuesto de desempleo del trabajador desplazado, la concatenación de relaciones laborales por el impatriado sí que casa con la pretendida finalidad del régimen.

Antes de finalizar este apartado quiere hacerse una breve reflexión en torno a una cuestión que se entiende relacionada con este presupuesto. Concretamente, la exigencia contenida en la letra b) del artículo 93 LIRPF en cuanto a que *el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo* no impide que los impatriados puedan ejercitar en España una actividad empresarial o profesional⁸⁶, actividad empresarial o profesional cuyo rendimiento, como también se verá, estaría gravado a un tipo impositivo del 24 por 100 –en realidad, 24,75 por 100 desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2013–... con las repercusiones que ello puede tener en relación con la competencia con los empresarios concurrentes.

Por esta razón, y por la circunstancia de que el régimen de impatriados tendría como pretendida finalidad la atracción de trabajadores cualificados –y no de empresarios, teóricamente–, se cree que sería conveniente que se estableciera en el artículo 93 LIRPF algún tipo de límite cualitativo o cuantitativo al ejercicio de actividades empresariales o profesionales por los trabajadores desplazados que se valen del mismo, límite con el que simplemente se pretende garantizar que el desplazamiento a territorio español siga siendo consecuencia del contrato de trabajo, y que éste, el contrato de trabajo, no se ha convertido en un mero vehículo para fraudulentamente servirse de un régimen impositivo que permita al *empresario o profesional impatriados* tributar al 24 por 100.

En este sentido, como apuntan algunos autores y en coherencia con la que debiera ser la finalidad del mismo, quizá sería más acertado optar por un modelo de régimen de impatriados como el portugués⁸⁷, que sólo condiciona el tipo de rentas o rendimientos que pueden verse beneficiados por las ventajas fiscales que comporta el régimen a la circunstancia de que los mismos se correspondan con la retribución por las actividades laborales, empresariales o profesionales del impatriado de gran valor añadido. En otras palabras, quizá sería más conveniente otorgar un tratamiento tributario privilegiado a las retribuciones percibidas por los impatriados por las actividades que realicen, cualquiera que sea su naturaleza, en las que éstos empleen la cualificación o ejerciten las habilidades profesionales por las que fueron contratados laboral o mercantilmente.

Trabajos que se realicen efectivamente en España

El siguiente de los presupuestos para la aplicación del régimen de impatriados se contempla en la letra c) del artículo 93 LIRPF, precepto que dispone que a tales efectos es preciso que *los trabajos se realicen efectivamente en España*.

Frente a la rotundidad de esta disposición, a reglón seguido la letra c) del artículo 93 LIRPF relativiza este mandato y señala que el mismo se entenderá no obstante cumplido cuando el trabajador desplazado desarrolle parte del trabajo en el extranjero, trabajo en el extranjero que queda limitado cuantitativamente, no temporalmente, al establecerse que las retribuciones percibidas por el mismo no podrán exceder del 15 por 100 de las contraprestaciones por el trabajo percibidas en cada año natural. Este límite se elevará al 30 por 100 cuando, en virtud del contrato de trabajo, el impatriado asuma funciones en otra empresa del grupo radicada fuera del territorio español.

En este sentido, en el párrafo Segundo de la letra c) del artículo 93 LIRPF se añade que cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones correspondientes al trabajo en el extranjero, para su determinación se tendrán en cuenta los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero. Este criterio ha sido interpretado por la DGT, que ha sentado que entonces las mismas, las retribuciones correspondientes al trabajo en el extranjero, se calcularán de acuerdo con la siguiente fórmula⁸⁸:

⁸⁶ Como señala Anibarro Pérez, este presupuesto del régimen de impatriados *a nuestro juicio, no excluye cualquier posibilidad de obtención de rendimientos de actividades económicas, sino sólo los obtenidos con la nota de estabilidad que caracteriza al gravamen de las rentas con mediación del establecimiento permanente* (Anibarro Pérez, 2008, 153). En idéntico sentido Martín-Abril y Calvo (2005, 5).

⁸⁷ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 52.

⁸⁸ RDGT de 27 de julio de 2007 en contestación a la consulta vinculante V1642-07.



Días en extranjero por motivos laborales <small>(incluidos no laborables)</small>	
Retribuciones <small>trabajo en el extranjero</small> =	* Retribuciones <small>totales</small>
Total días año	

También en relación con esta cuestión de la determinación de las retribuciones correspondientes al trabajo en el extranjero, la DGT se ha pronunciado igualmente acerca de cómo deben calcularse las mismas en aquellos supuestos específicos en los que el trabajador desplazado desarrolla su trabajo en el extranjero ya sea con empresas del grupo que con otras entidades, señalando que en tales casos *habría que hacer la siguiente distinción: 1.º) Retribuciones correspondientes a trabajos realizados en el extranjero para empresas ajenas al grupo: únicamente podría considerarse cumplido este requisito si dichas retribuciones no excedieran del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. 2.º) Retribuciones correspondientes a trabajos realizados en el extranjero para empresas pertenecientes al grupo: únicamente podría entenderse cumplido este requisito si dichas retribuciones, junto con las mencionadas anteriormente, no excedieran del 30 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural*⁸⁹.

Más allá de estos aspectos relativos a la cuantificación de la retribuciones percibidas por el trabajo que se desarrolle en el extranjero, la única cuestión que se ha venido suscitando por la doctrina científica en relación con este presupuesto del régimen de impatriados es que la posibilidad de desarrollar trabajos en el extranjero puede dar lugar a que las retribuciones que se perciban por los mismos no sean objeto de tributación efectiva ni en España ni en el Estado de la actividad, generándose con ello un nuevo *beneficio fiscal* para los impatriados que ven como, consecuencia de los criterios convencionales para la atribución de la potestad tributaria en relación con las rentas por el empleo y del artículo 13. 1 letra c) TRLIRNR⁹⁰, tales retribuciones no quedan sujetas a gravamen.

Así lo apuntan varios autores, poniendo el acento en que *de esta forma se produce un evidente beneficio para estos contribuyentes ya que, de acuerdo con las normas del IRNR, estos rendimientos del trabajo se entienden no realizados en territorio español y no se someten a tributación en España, por lo que en la práctica se establece un porcentaje de renta del trabajo exenta a forfait del 15 por 100 ó 30 por 100 ya que difícilmente se someterá a tributación en el país donde se entienda obtenida la renta (fundamentalmente por la falta de control y de información al respecto)*⁹¹, y en que *el beneficio que para estos contribuyentes se puede derivar si esos rendimientos del trabajo obtenidos por la labor desarrollada en el extranjero se entienden no realizados en territorios español y no se someten a tributación en España [...] Como se sabe, la obtención de rentas del trabajo por residentes de un país con motivo de trabajos realizados en el extranjero, raramente son sometidos a imposición en el Estado donde se efectúan*⁹².

Concretamente, este centro directivo señala al respecto que *para determinar el porcentaje correspondiente a las retribuciones de los trabajos realizados en el extranjero, tengan o no la consideración de rentas obtenidas en España, se consignará en el numerador el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero para realizar esos trabajos, incluyendo los días no laborables. Por el contrario, no se computarán los días no laborables (fines de semana, festivos o períodos vacacionales) que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos, ni tampoco los períodos vacacionales que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero. En el denominador se consignará el número total de días naturales del año.*

⁸⁹ RDGT de 4 de febrero de 2010 en contestación a la consulta vinculante V0165/2010.

⁹⁰ Véase lo dispuesto en el artículo 13. 1 letra c) TRLIRNR:

Se consideran rentas obtenidas en el territorio español las siguientes:

[...]

c) *Los rendimientos del trabajo:*

1.º *Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.*

2.º *Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.*

3.º *Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.*

Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

⁹¹ López Lubián, 2006, 57.

⁹² Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2008, 27. En idéntico sentido, Ortiz Calle (2008, 21).

Aunque de los pasajes transcritos se deduce cómo se produce la circunstancia descrita de concesión de un nuevo beneficio fiscal, se cree que es conveniente desarrollar un poco más esta cuestión tomando como referencia el MC OCDE⁹³.

En efecto, excepcionando el principio básico que informa al artículo 15. 1 MC OCDE de tributación de las rentas por el empleo en el Estado de la actividad, el artículo 15. 2 MC OCDE, en el intento de dar una solución para los supuestos de traslados temporales de trabajadores, atribuye la potestad tributaria exclusiva al Estado de la residencia del trabajador⁹⁴ en la consideración de que las rentas por el empleo correspondientes a un trabajo que se entienda realizado en el Estado de la actividad no están vinculadas al mismo hasta un punto tal que justifique compartir la potestad tributaria sobre éstas⁹⁵, con los inconvenientes fiscales que ello supone y los efectos disuasorios que los mismos pueden tener en la movilidad internacional de trabajadores.

Indicativos de esta vinculación son los presupuestos previstos para la aplicación del artículo 15. 2 MC OCDE, cuya concurrencia denotaría que, aunque el trabajo se desarrollara en el Estado de la actividad, las rentas por el empleo derivadas del mismo no estarían sin embargo suficientemente vinculadas a éste, atendiendo a la (breve) duración del traslado del trabajador a este Estado —de 183 días o menos— y a la no residencia en el mismo del pagador de las rentas —empleador no residente o establecimiento permanente no situado en el Estado de la actividad—.

De concurrir tales presupuestos, se justificaría la atribución de la potestad tributaria al Estado de la residencia del trabajador sobre las rentas por el empleo correspondientes al trabajo que se entienda realizado en el Estado de la actividad, pues, no existiendo vinculación entre éstas, las rentas, y el Estado de la actividad, quedaría justificada tal atribución de la potestad tributaria por aplicación de esa otra idea fundamental que informa al artículo 15 MC OCDE y en virtud del cual corresponde la imposición al Estado que tiene que reconocer la deducibilidad del gasto en el que el empleador incurre para satisfacer las rentas por el empleo, Estado que en el supuesto que se plantea, obviando posibles situaciones triangulares, sería el Estado de la residencia del trabajador que coincidiría con el Estado de la residencia del empleador.

De esta forma, desde el punto de vista de la atribución de la potestad tributaria sobre las mismas, las retribuciones percibidas por el trabajo que se desarrolle en el extranjero consecuencia de traslados temporales van a ser gravadas de forma exclusiva, con carácter general, por el Estado de la residencia del trabajador, careciendo el Estado de la actividad de poder para someter a imposición éstas.

Además, si a lo anterior se une la circunstancia de que tales rendimientos del trabajo no van a poder considerarse obtenidos en España de acuerdo con lo previsto en el artículo 13. 1 letra c) TRLIRNR —precepto que exige para tal que se trate, sustancialmente, de trabajos desarrollados en territorio español—, sucede entonces que estas retribuciones percibidas por el trabajo que se desarrolle en el extranjero no van a gravarse ni por el Estado donde se desarrolla la actividad en la medida que éste, con carác-

⁹³ Véase lo dispuesto en el artículo 15. 1 y 2 MC OCDE sobre la imposición de las rentas por el empleo:

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
b) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

⁹⁴ Comentarios al MC OCDE (artículo 15, comentarios 6. 2 y 7).

⁹⁵ En efecto, afirma Pötgens que el artículo 15. 2 MC OCDE crea una suerte de regla de mínimos en virtud de la cual si el contacto del Estado de la actividad con las rentas por el empleo no es suficiente, sólo el Estado de la residencia tendría la potestad para hacer tributar por la mismas (Pötgens, 2007, 465), y en este sentido, sobre ese contacto, precisa Calderón Carrero que los requisitos establecidos en las letras b) y c) del apartado 2.º del referido precepto pretenden garantizar que el Estado en el que se realiza el empleo mantenga su derecho a gravar la percepción de tales remuneraciones salariales cuando su pago reduzca la base imponible de una persona o entidad gravada en dicho Estado (Calderón Carrero, 2010, 425).

ter general, carecerá de potestad tributaria para ello, ni por España, pues los impatriados sólo están sujetos a imposición en este último Estado por las rentas que se consideren obtenidas en el mismo, circunstancia que no concurre *ex artículo 13. 1 letra c)* en relación con estas retribuciones percibidas por el trabajo que se desarrolle en el extranjero.

En definitiva, como apuntaban los autores antes citados y por las circunstancias que (infructuosamente) se han tratado de explicar, ha de concluirse que la posibilidad de desarrollar trabajos en el extranjero contemplada en la letra c) del artículo 93 LIRPF determina para los impatriados un *beneficio fiscal* adicional a aquellos que ya de por sí comporta la aplicación del régimen de impatriados español.

Trabajos realizados para una empresa o entidad residente en España

En la letra d) del artículo 93 LIRPF se contempla el siguiente presupuesto para la aplicación del régimen de impatriados al exigirse en este precepto que los 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*⁹⁶.

Sentado lo anterior, a reglón seguido aclara esta misma disposición que se entenderá cumplido tal requisito cuando los servicios que preste el trabajador desplazado redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Menos problemáticos que los anteriores, la cuestión más relevante que sobre este presupuesto se ha planteado ha sido la relativa a cuándo se entiende que los servicios prestados por el impatriado redundan en beneficio de una empresa o entidad residente en España.

Pues bien, al respecto añade (poco) el Reglamento del impuesto, cuya letra d) del artículo 113 RIRPF parece identificar este beneficio con la producción de *una ventaja o utilidad a la empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español*, mientras que la doctrina científica ha delimitado en negativo este requisito señalando que *se entiende cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una entidad residente o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente. Esto significa que se excluyen el criterio del pago por entidad española como criterio delimitador del régimen, fijándose el criterio del «beneficio»*⁹⁷.

Por su parte, y circunscrito a un supuesto muy específico, la DGT también se ha pronunciado al respecto para resolver una consulta en la que, planteándole una aerolínea española al centro directivo un caso de contratación internacional de personal de vuelo que, como consecuencia de dicha contratación, adquiere su residencia en España, éste lo resuelve considerando que *en el supuesto planteado, trabajos realizados a bordo de una aeronave en tráfico internacional, la totalidad de los trabajos redundan en beneficio de una entidad residente en España, la entidad consultante, y se consideran rentas obtenidas en territorio español*⁹⁸.

Más allá de estos antecedentes, se considera especialmente interesante la reflexión que algunos autores han realizado acerca de la aplicabilidad del régimen de impatriados a los traslados de trabajadores en el marco de las prestaciones de servicios internacional entre empresas.

Quiere decirse, estos autores, sirviéndose de la distinción entre empleador económico y jurídico y traer a colación el supuesto de empleados con contratos de trabajo con entidades no residentes que son trasladados a España para realizar una actividad para una empresa que ha contratado con su empleadora, entiende en este sentido que *la exclusión en todo caso del trabajador desplazado a Es-*

⁹⁶ Como requisito ulterior, especifica la letra d) del artículo 93 LIRPF que cuando el desplazamiento haya tenido lugar en el seno de un grupo de empresas, sólo a efectos de la aplicación del artículo 93 LIRPF, será necesario que el trabajador desplazado sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

⁹⁷ López Lubián, 2006, 57. En idéntico sentido, Ortiz Calle (2008, 22).

⁹⁸ RDGT de 1 de mayo de 2007 en contestación a la consulta vinculante V0961-07.

*paña del ámbito de aplicación del art. 93 LIRPF no parece una solución coherente con la finalidad de la norma*⁹⁹.

Sin posibilidad de profundizarse en tal trascendental distinción del Derecho Tributario Internacional por exceder esta cuestión del modesto objeto de este estudio, ha de estarse con estos autores y se entiende con ellos que el requisito de que los trabajos “*se realicen para una empresa o entidad residente en España*” no queda necesariamente incumplido por el mero hecho de que el contrato de trabajo se haya suscrito con una entidad no residente.

Al contrario, si a raíz del contrato de prestación de servicios se produce el traslado del trabajador desplazado a territorio español, este traslado, si determina la adquisición de la residencia fiscal en España por tal motivo, sería susceptible de integrar la finalidad y los presupuestos del régimen de impatriados siempre y cuando la actividad del trabajador beneficie materialmente a una empresa o entidad radicada en este Estado, no obstando tal conclusión el hecho que sea el empleador formal del trabajador quien remunere la actividad de éste¹⁰⁰.

Rendimientos del trabajo percibidos no exentos en IRNR

La letra e) del artículo 93 LIRPF consagra como presupuesto para la aplicación del régimen que los rendimientos del trabajo que perciba el impatriado *no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*.

Pues bien, recordándose que los contribuyentes que hagan uso de este régimen serán gravados en España de acuerdo con las reglas del IRNR, es evidente que los rendimientos del trabajo que se satisfagan al impatriado no deben estar exentos de este impuesto so pena de que los mismos no queden sujetos a una tributación efectiva.

De esta manera, establecida así esta suerte de prohibición de percepción de rentas del trabajo exentas en el IRNR, una cuestión que la doctrina científica ha venido planteándose es si esta prohibición es absoluta o relativa, pues, si se estuviese a la primera de las opciones, la satisfacción, por ejemplo, de una indemnización por despido¹⁰¹ podría dar lugar (por una causa independiente de la voluntad del trabajador desplazado) a la exclusión del régimen de impatriados por incumplimiento de este presupuesto.

En este sentido se han pronunciado algunos autores señalando que *por mor de esta previsión, daría lugar a la exclusión de este régimen especial la percepción de indemnizaciones por causa de despido o cese del trabajador, las cuales se declaran exentas del IRNR, en los mismos términos que los establecidos para el IRPF*¹⁰², o que *la percepción de una indemnización por despido exenta conllevaría la exclusión del régimen especial, al ser incompatible el mismo con la percepción de rentas exentas de tributación*¹⁰³.

Otros autores, pese a la claridad del precepto, intentan voluntariosamente limitar el alcance de la prohibición de percepción de rentas del trabajo exentas en el IRNR, y así, siguiéndose con el ejemplo de la indemnización por despido, no ha faltado quien ha tratado de sostener una posición más *social* al respecto y ha considerado que como la exención opera en la cuantía establecida con carácter obligatorio por el Estatuto de los Trabajadores *cabe plantearse qué sucede en los supuestos de exención parcial. En nuestra opinión, la finalidad de la norma es no conceder un beneficio fiscal –la opción por*

⁹⁹ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 56 y 57.

¹⁰⁰ Los comentarios al MC OCDE (artículo 15, comentario 8) ofrecen una serie de criterios que pueden ayudar a determinar a quien puede considerarse empleador –y por ende beneficiario– en los traslados de trabajadores en el marco de las prestaciones de servicios internacionales entre empresas, criterios como quién asume la responsabilidad o el riesgo por los resultados del trabajo de los empleados, quién ostenta la autoridad para dar instrucciones a los empleados, quién pone a disposición del empleado el material y las herramientas necesarias para el desarrollo del trabajo, etc.

¹⁰¹ Aunque notorio, las indemnizaciones por despido están exentas del IRNR en la medida que el artículo 14. 1 letra a) TRLIRNR declara exentas las rentas que tienen tal condición en el artículo 7 LIRPF, estando prevista en la letra e) de este precepto la exención de *las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo*.

¹⁰² Anibarro Pérez, 2008, 154.

¹⁰³ Núñez Zubillaga, 2005.

*la tributación más favorable— por concurrir un supuesto de exención, pero atendiendo al principio de proporcionalidad cabría defender su aplicación cuando la mayor parte de la renta resulte gravada pese a que opere la exención*¹⁰⁴.

Ciertamente, atendiendo al tenor literal de la letra e) del artículo 93 LIRPF, se antoja difícil salvar el carácter absoluto de la prohibición de percepción de rentas del trabajo exentas en el IRNR, queriéndose expresar en este sentido tan sólo que, en relación con la indemnización por despido, parece evidente que la percepción de ésta no contraría el espíritu del presupuesto que ocupa, el cual, el presupuesto, podría salvarse, voluntariosamente también, sosteniendo que la indemnización por despido puede ser un rendimiento del trabajo, sí, pero que no deriva de la relación laboral, sino, precisamente, de la extinción de la misma.

En principio, el (estricto) análisis de este requisito para la aplicación del régimen de impatriados debería finalizar aquí, sin embargo, uno de los aspectos más polémicos en torno al régimen ha surgido en relación con la cuestión de las exenciones que son aplicables a los trabajadores desplazados que se acogen al artículo 93 LIRPF.

En efecto, volviendo a recordar que los sujetos pasivos que hagan uso del régimen de impatriados tributarán de acuerdo con las reglas del IRNR, en un primer momento parecía que doctrina científica y administrativa coincidían en que las exenciones previstas en el artículo 14 TRLIRNR no eran aplicables a los impatriados en la medida que *éstas sólo se aplican a las personas que sean residentes en otros Estados*¹⁰⁵, añadiéndose que *el silencio de la Ley y el Reglamento no impide desde luego alcanzar esta conclusión, pues es claro que de las exenciones previstas en la LIRNR disfrutan aquellos contribuyentes que acrediten su residencia fiscal en otro Estado distinto del español y el régimen especial para trabajadores desplazados se aplica a personas físicas residentes; lo cual no puede sorprender al tratarse de un régimen inscrito en la LIRPF*¹⁰⁶.

En el mismo sentido, la DGT, conociendo de supuestos planteados acerca de la aplicabilidad a los impatriados de ciertas exenciones del artículo 14 TRLIRNR relativas a determinados rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales, concluyó que *las exenciones reguladas en el artículo 14 del TRLIRNR no resultan de aplicación a los contribuyentes que opten por el régimen especial, habida cuenta que constituye un presupuesto para la aplicación de dichas exenciones el hecho de que el contribuyente sea no residente en territorio español*)¹⁰⁷.

Teniendo en cuenta que este entendimiento de la cuestión de las exenciones daría lugar a que a los impatriados no fuesen aplicables ni las previstas para el IRNR ni las contempladas para el IRPF por la remisión que el artículo 14 TRLIRNR contiene a tales efectos al artículo 7 LIRPF, no es de extrañar que algún autor, no sin cierta razón, conteste este planteamiento y señale que *no tendría ningún sentido que rentas exentas en ambos tributos (IRPF e IRNR) fueran objeto de gravamen cuando se optara por la aplicación del régimen especial, de manera que, por ejemplo, aquel contribuyente desplazado a territorio español que fuera premiado por los Premios Príncipe de Asturias tuviera que tributar por el premio, cuando no lo tendrían que hacer aquellos contribuyentes residentes que tributarían por el régimen general ni los no residentes, deduciendo de lo anterior que si el legislador ha incorporado como requisito para optar por el régimen especial que los rendimientos del trabajo que se deriven de la relación laboral del impatriado no estén exentos en el IRNR, será inevitablemente por que las exenciones de dicho tributo también le pueden afectar*¹⁰⁸. Finalmente, concluye este autor que *de acuerdo con ello no ha de haber problemas para extender a quienes opten por el régimen especial aquellas exenciones otorgadas con independencia del Estado de residencia del perceptor, como por ejemplo las recogidas en el art. 7 LIRPF/2006 [...] o la establecida en favor de los rendimientos derivados de la Deuda pública española [art. 14.1.d) LIRNR]*¹⁰⁹, aunque esos no son lo derroteros por los que navega el parecer de la DGT al respecto.

¹⁰⁴ Gorospe Oviedo, 2010.

¹⁰⁵ López Lubián, 2006, 58.

¹⁰⁶ Ortiz Calle, 2008, 24.

¹⁰⁷ Por todas ellas, véase la RDGT de 30 de marzo de 2007 en contestación a la consulta vinculante V0648-07.

¹⁰⁸ De Pablo Varona, 2008, 242.

¹⁰⁹ De Pablo Varona, 2008, 245.

No obstante lo anterior, se dice que no le falta cierta razón a este autor en su planteamiento, y se dice tal porque, inexplicablemente, la DGT, conociendo de un supuesto en el que un impatriado planteaba la exclusión de gravamen de la correspondiente ganancia patrimonial por reinversión en la adquisición de una nueva vivienda habitual, señaló que *asimismo, el artículo 14 del TRLIRNR establece cuáles son las rentas exentas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin que se recoja disposición alguna relativa a inmuebles situados en territorio español*, dando así a entender que sí podrían ser de aplicables a un trabajador desplazado las referidas exenciones del artículo 14 TRLIRNR que pudieran corresponder¹¹⁰.

Además, a lo anterior únase que otros autores directamente afirman que *debe insistirse en el hecho de que las restantes rentas que obtenga el contribuyente, diferentes a rendimientos del trabajo, están sujetas a imposición en España de acuerdo con las normas del IRNR, lo cual en muchos supuestos conducirá a su no tributación efectiva, ya por estar exentas, ya por considerarse no obtenidas en territorio español. Este será el caso de las rentas exenta a las que se refiere el art. 14 TRLIRNR*¹¹¹.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, lo cierto es que no puede decirse que se sepa con certeza cuáles son las exenciones que pueden aplicar los trabajadores desplazados que se valen del régimen de impatriados español, aunque, por prudencia, se cree que ha de estarse con el criterio de la DGT al respecto, pues no puede ponerse en duda el mismo por el hecho de que el legislador haya formulado de una forma poco ortodoxa este presupuesto para la aplicación del régimen de impatriados previsto en la letra e) del artículo 93 LIRPF.

Finalmente, antes de cerrar este apartado, debe hacerse mención también a un problema que genera este requisito para la aplicación del régimen de impatriados en relación con la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses –en adelante, Directiva del ahorro–.

Como es sabido, el objetivo final de la Directiva del ahorro es que los intereses pagados en un Estado miembro de la UE a una persona física con residencia fiscal en otro Estado miembro de la UE, puedan estar sujetos a imposición en este último Estado miembro¹¹², o sea en el Estado miembro de la residencia fiscal de quien percibe los intereses, gravamen éste que *se asegura* con el intercambio automatizado de información entre los Estados miembros implicados¹¹³ y, en su caso, declarando exentos tales rendimientos en el Estado miembro donde se obtienen los mismos. En el ordenamiento tributario español tal exención es recepcionada en el artículo 14 TRLIRNR, razón por la cual se analiza este problema del régimen de impatriados en esta sede.

Pues bien, este mecanismo previsto por la Directiva del ahorro para la tributación en el Estado miembro de la residencia fiscal de quien percibe los intereses no es funcional en relación con el régimen de impatriados, pues, al tratarse de rendimientos que no se consideran obtenidos en territorio español, de acuerdo con el artículo 13. 1. letra f) 2.º TRLIRNR¹¹⁴, los mismos no van a ser tenidos en consideración en relación con la imposición del trabajador desplazado que aplique el artículo 93 LIRPF.

También Martín-Abril y Calvo ha sostenido que la inaplicación de las exenciones del artículo 14 TRLIRNR *debe entenderse sin perjuicio de la posible aplicación de la exenciones previstas en el artículo 7 de la Ley del IRPF* (Martín-Abril y Calvo, 2005, 8)... pese a la comentada remisión del primero de los preceptos al segundo de ellos.

¹¹⁰ Ortiz Calle, 2008, 24.

¹¹¹ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 62.

¹¹² Artículo 1. 1 de la Directiva del ahorro.

¹¹³ Artículos 9 y 8 de la Directiva del ahorro.

En el Considerando 14 de la Directiva del ahorro se señala en este sentido que *el objetivo final de permitir la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo puede lograrse mediante el intercambio de información entre los Estados miembros respecto a los pagos de intereses*.

¹¹⁴ Véase lo dispuesto en el artículo 13. 1. letra f) 2.º. TRLIRNR:

“Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

[...]

c) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

[...]

Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

Más acertadamente algún autor ha reflejado esta disfuncionalidad del régimen de impatriados en relación con la Directiva del ahorro señalando que *esta forma de proceder se quiebra en el supuesto de contribuyentes residentes en España acogidos al régimen de impatriados ya que la información que llega a la Hacienda Española de los rendimientos obtenidos en otros países de la Unión Europea no es relevante a efectos fiscales al no tributar estos contribuyentes nada más que por los rendimientos obtenidos en España. De esta forma, el impatriado podría verse exonerado de tributación efectiva y no ser objeto de gravamen por los intereses obtenidos ni en el país de la fuente (por ser residente en España y acreditar tal condición mediante certificado expedido al efecto) ni tampoco en el país de residencia (al tributar sólo por la renta obtenida en España y no por la renta mundial)*¹¹⁵.

Ni que decir tiene que esta circunstancia determina un nuevo beneficio fiscal adicional para los impatriados, pues, consecuencia de cómo está diseñado y cómo se aplica el régimen especial del artículo 93 LIRPF, éstos no van a tributar efectivamente por los intereses que les sean pagados en otros Estados miembros de la UE.

Retribuciones previsibles derivadas del contrato que no superen la cuantía de 600.000 euros anuales

Como ya se dijo, el régimen de impatriados fue modificado por la LPGE/2010, disposición que introdujo una letra f) en el artículo 93 LIRPF en virtud de la cual se exige para la aplicación del régimen 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*.

El motivo de esta reforma del régimen de impatriados, como numerosas voces señalaron, hay que encontrarlo en las estratosféricas cifra que se manejaron en el verano del 2009 –ya en plena crisis económica– en relación con los fichajes y los sueldos millonarios concertados con determinados futbolistas –sustancialmente, Cristiano Ronaldo e Ibrahimovic–, cifras que fueron las que provocaron la alarma social que derivó en la modificación del régimen de impatriados operada por la LPGE/2010, hasta el punto que un miembro del grupo político propulsor de la misma señalaba al respecto en la tramitación parlamentaria de la modificación legislativa que el motivo perseguido era *acabar con la Ley Beckham, acabar con ese privilegio de algunos jugadores que tributan como si fuesen mileuristas; esos galácticos mileuristas, que tributan al 24 por ciento pese a que tienen sueldos millonarios*¹¹⁶.

De esta forma, con las salvedades que plantearán a continuación, la reforma del régimen de impatriados es una decisión que, pese a carecer de importantes efectos recaudatorios¹¹⁷, debe reputarse comprensible y (mínimamente) aceptable, pues con el límite cuantitativo a las retribuciones que ésta consagra se evita al menos que sujetos pasivos que no debieran beneficiarse de un régimen de impatriados se apliquen las ventajas fiscales que el mismo comporta.

Entre ellos, se entiende que deberían situarse necesariamente a los (43) futbolistas profesionales¹¹⁸ que, de aplicarse *retroactivamente* la reforma del régimen de impatriados, no podrían seguir valiéndolo-

¹¹⁵ López Lubián, 2006, 61. También se hacen eco de esta problemática Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, 100 y 101).

¹¹⁶ Manifestación del Diputado Herrera Torres (Grupo Parlamentario ERC-IU-Iniciativa per Catalunya Verds) que puede encontrarse en el *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados* correspondiente a la sesión plenaria número 111 celebrada el 10 de noviembre de 2009, pág. 9). En idéntico sentido véase a Gorospe Oviedo (2010).

¹¹⁷ El mismo Senador Pérez Bouza (Grupo Parlamentario de Senadores Nacionalistas), propulsor de la reforma, aceptaba que ésta seguramente, no supondría una recaudación mucho mayor de la que se podría estar recaudando en este momento no garantizaría esos recursos que se podrían conseguir (*Diario de Sesiones del Senado* correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, pág. 15), mientras que el Diputado Ridao I Martín (Grupo Parlamentario ERC-IU-Iniciativa), poniendo números a la misma, cifraba en cien millones de euros anuales la mayor recaudación consecuencia de la reforma del régimen de impatriados (véase en “Hacienda pone la lupa sobre 200 ejecutivos con la «Ley Beckham»” en *Cinco Días*, fecha 5 de noviembre de 2009). En este sentido, resulta interesante el apunte que ya entonces se hacía desde la prensa sobre la escasa potencialidad recaudatoria de la reforma del régimen de impatriados, advirtiéndose por un profesional que el impacto para las arcas del Tesoro será previsiblemente escaso, ya que el incremento de coste salarial que se traduce en una mayor tributación en IRPF, se verá compensado con un incremento de los gastos por Sociedades (al 30 por 100) (Francisco Javier Seijo Pérez en «Ley Beckham»: un paso atrás en *La Gaceta*, fecha 9 de noviembre de 2009).

¹¹⁸ Este número se extrae de diversos medios de comunicación e incluso artículos doctrinales que lo recogen, y así, ocupándose de quiénes serían los destinatarios de la reforma del régimen de impatriados, se plantea ¿A cuántas personas

se de éste por superar (con creces) sus ingresos el límite de 600.000 euros instaurados... además se sostiene que estos futbolistas profesionales, en la medida que carecen de una cualificación o habilidad profesional tal que no exista o sea difícil de encontrar en España —especialmente, vistos los últimos y reiterados éxitos de la selección nacional de fútbol—, en todo caso habrían ya debido quedar fuera del ámbito de aplicación del régimen de impatriados, pues, como se viene diciendo, éste no fue ideado pensando en deportistas de élite, sino en la atracción de trabajadores cualificados y de empresas y centros de decisión empresarial.

Por esta razón, se cree que quizá podría haber sido más conveniente mantener el anterior régimen de impatriados sin necesidad de la reforma que sobre el mismo operó la LPGE/2010, habiendo bastando con que se excluyera de su ámbito de aplicación a los futbolistas profesionales, que, curiosamente, representan el 75 por 100 de aquellos casos “patológicos” que determinaron su modificación. En este sentido, uno de Senadores participantes en la tramitación de la reforma, tras recordar que la finalidad del régimen especial era que el personal de investigación o de dirección de multinacionales estableciera su residencia en España, apuntaba que *los casos más sangrantes y que más llaman la atención al ciudadano medio —en torno a 150—, serían los de los deportistas de élite, fundamentalmente futbolistas, que son lo que de manera clara distorsionan y hacen posible que este objetivo inicial, que era defendible y que podía ser aceptable, se encuentre en estos momentos totalmente pervertido por esos casos que se salen de la norma*¹¹⁹, mientras que una reputada especialista ya abogaba por *mantener los actuales incentivos sin límites en los sueldos, aunque sea sólo para los extranjeros de sectores productivos que interesan a la economía y excluyendo a las estrellas extranjeras del fútbol*¹²⁰.

Dejando ya a un lado la influencia que el mundo del deporte profesional ha podido tener en la reforma del régimen de impatriados y las consecuencias de ésta sobre el mismo¹²¹, se señala que, no obstante lo anterior, las repercusiones de esta modificación del artículo 93 LIRPF son limitadas, más allá de los futbolistas profesionales, la reforma afecta sólo a un reducido número de directivos cuyas percepciones superan los 600.000 euros anuales —unos 17 según se ha visto— y no debiera tener incidencia en la captación de científicos, técnicos, ejecutivos medios, etc., pues, como subrayaba una profesional, *hay mucho directivo medio extranjero al que no le afectará, pero los más cualificados, que pueden estar en torno al 10 por 100 [...] sí pueden perder interés por venir a trabajar aquí*¹²².

Evidentemente, a diferencia de los deportistas de élite, estos altos directivos sí podrían encontrar alojamiento en el régimen de impatriados —aunque sus retribuciones superaran el límite de los 600.000 euros anuales consagrado en la letra f) del artículo 93 LIRPF— siempre y cuando ostentaran una cualificación o habilidad profesional de gestión merecedora de esta especial tutela tributaria.

En todo caso, uno y otro colectivo no debieran de ser tomados como referencia a la hora de enjuiciar la idoneidad del régimen de impatriados español y la necesidad de su reforma. Lo ideal en relación con éstos sería o excepcionar expresamente el régimen especial del artículo 93 LIRPF para adaptarlo

afectaría si se aplicara ahora? De las 1.960 personas que están acogidas a este régimen especial, los cambios sólo serían efectivos para los 60 extranjeros (el 3 por 100) que dicen ganar más de 600.000 euros anuales. De éstos, 43 son futbolistas y 17 ejecutivos. Lo que da una idea del impacto mediático y político que se ha intentado conseguir, ya que la reforma no afecta al 97 por 100 de los impatriados (en “«Ley Beckham»: Mucho ruido y nula recaudación” en *El Mundo*, fecha 8 de noviembre de 2009).

¹¹⁹ Consideración del Senador Pérez Bouza recogidas en el *Diario de Sesiones del Senado* correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, pág. 15.

¹²⁰ Léase a Pilar Cavero, socio de Cuatrecasas, en “Hacienda pone la lupa sobre 200 ejecutivos con la «Ley Beckham»” en *Cinco Días*, fecha 5 de noviembre de 2009.

¹²¹ En este sentido, Julio Senn y Félix Plaza, socios de Garrigues, apuntaban respectivamente que *estamos ante una medida puramente política que afectará a la estabilidad del deporte, cuyo “principal error de cálculo estriba en no aprovechar el nicho de mercado que España había encontrado en el negocio del deporte (fuera de juego en la «Ley Beckham» en Negocio, fecha 26 de noviembre de 2009)*. Frente a estas opiniones, Roberto Álvarez, socio de Cuatrecasas, no veía especiales problemas en la reforma y explicaba que el único efecto será que *el coste de los fichajes se incrementará para los clubes porque los jugadores vienen con salarios netos y el que soporta el diferencial [correspondiente a la tributación] es el club*, posición a favor de la cual se encontraba José María Gay de Liébana, Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Barcelona, que sostenía que así se ponía fin al paraíso fiscal en que se había convertido España para estos impatriados (“El fútbol español pierde su atractivo económico” en *Expansión*, fecha 5 de noviembre de 2009).

¹²² Léase a Bárbara Pardo de Santayana, socio de Ernst & Young, en “Hacienda pone la lupa sobre 200 ejecutivos con la «Ley Beckham»” en *Cinco Días*, fecha 5 de noviembre de 2009.

a sus particularidades, o articular sendos regímenes impositivos especiales teniendo en cuenta, en relación con los deportistas de élite en general, y los futbolistas en particular, que éstos acumulan rentas en pocos años de carrera profesional, haciéndose así merecedores de un tratamiento fiscal diferenciado basado en una imposición que neutralice la incidencia de la progresividad en tal acumulación de rentas en periodos cortos¹²³, y, en relación con el personal de alta dirección, la especialidad de su vínculo con las empresas que debiera proyectarse en la configuración de un régimen tributario específico a imagen de lo que sucede el ámbito laboral con la relación especial de alta dirección regulada en el Real Decreto 1382/1985.

Tras estos comentarios sobre la (falta de) necesidad de esta reforma del régimen de impatriados venida del *mundo del deporte*, a continuación van a analizarse algunas problemáticas relacionadas con la letra e) del artículo 93 LIRPF que denotan las consecuencias negativas de legislar precipitadamente, a *golpe* de alarma social y sin completar los estudios previos de la materia cuya regulación se modifica... tal y como exigían algunos de los Senadores protagonistas de la reforma.

Así, en primer lugar, llama poderosamente la atención la posible inconstitucionalidad de la modificación del régimen de impatriados operada por la LPGE/2010, inconstitucionalidad que sería consecuencia, precisamente, de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado no estaría habilitada para este tipo de reformas del IRPF.

En efecto, en la Disposición Final Sexta LIRPF se prevé en este sentido que *la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española: a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota. b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley*, resultando evidente, sin mayor necesidad del Diccionario de la Real Academia de la Lengua, que modificar no es lo mismo que establecer, añadir, introducir, etc., que es lo que hace la LPGE/2010 en relación con este presupuesto para la aplicación del régimen de impatriados previsto en la letra f) del artículo 93 LIRPF. En otras palabras, que el límite anual de retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo es un requisito implantado *ex novo* por la LPGE/2010, actuación vetada para la norma presupuestaria que a tales efectos sólo está habilitada para modificar un límite cuantitativo que preexistiera.

La doctrina científica ya se ha pronunciado sobre esta cuestión, y así, tras relacionar las reformas del IRPF que están permitidas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado, un prestigioso autor ha sostenido que *en el caso que nos ocupa no se trata de esto, sino de establecer ex novo un límite que antes no existía, o si se prefiere, de restringir el ámbito de aplicación de un régimen especial*¹²⁴, posición que sigue otro profesor que, aun tratando de conciliar lo modificado por la LPGE/2010 con la Disposición Final Sexta LIRPF, afirma no obstante que *en este caso se podría interpretar que se modifica la escala del impuesto pero realmente se añade un requisito al régimen opcional que supone aplicar la tarifa progresiva frente al tipo fijo del 24 por 100, lo que excede, a nuestro juicio, la habilitación legal prevista en la LIRPF*¹²⁵.

Más allá de este posible vicio de constitucionalidad de la reforma del régimen de impatriados, otro error de técnica legislativa que se achaca a la modificación del artículo 93 LIRPF por la LPGE/2010 es que, al introducirse el límite anual de 600.000 euros de retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo, se genera un posible error de salto, pues, cuando el trabajador desplazado perciba retribuciones previsibles superiores a esa cuantía, la totalidad de las retribuciones pasará a tributar por la escala progresiva del impuesto, y no sólo el exceso.

En este sentido, algún autor ha manifestado que *dado que el exceso de 600.000 euros anuales en un ejercicio supone la exclusión del régimen, si el salario fuese ligeramente superior puede compensar*

¹²³ En este sentido, sobre la conveniencia de un régimen tributario para deportistas de élite opinaba Javier Fernández que *creo necesario plantear la conveniencia, incluso necesidad, de analizar las particulares características de la actividad realizada por los deportistas profesionales (y posiblemente de algunos artistas) con el fin de determinar si éstos son merecedores de un régimen fiscal especial* (“Un régimen especial para los deportistas” en *Negocio y Estilo de Vida*, fecha 18 de noviembre de 2009)-, preocupación que parecía albergar también el Senador Vilajoana I Rovira del Grupo Parlamentario Catalán (*Diario de Sesiones del Senado* correspondiente a la sesión de la Comisión de Economía y Hacienda de 1 de octubre de 2009, pág. 17).

¹²⁴ Falcón y Tella, 2009.

¹²⁵ Gorospe Oviedo, 2010.

*una reducción del sueldo para pagar un 24 por 100 y evitar la tarifa progresiva. Ello es consecuencia del error de salto que supone aplicar la tarifa desde el primer euro*¹²⁶.

Para solucionar este error de salto, entiende este autor que *lo lógico habría sido imponer el gravamen del 43 por 100 a partir de 600.000 euros*¹²⁷, o como explica otro el establecimiento de un escalado progresivo, en lugar de un límite abrupto traspasado el cual se cae en el abismo del tipo marginal, hubiera sido más acertado dado que, tal y como se ha redactado el precepto, a partir del primer céntimo que supere el umbral se dispara el tipo impositivo, lo que parece manifiestamente injusto, llevando a tributar a rentas prácticamente idénticas por tipos sumamente dispares, añadiendo a fortiori una interesante reflexión sobre esta cuestión basada en que *un límite progresivo hubiera limitado las maniobras de deslocalización de la renta para no superar el umbral (que, en cualquier caso, tendrán los límites del 15-30 por 100 para trabajos realizados en el extranjero que la norma también fija como requisito para que aplique el régimen)*¹²⁸.

Un último problema derivado de la introducción de este presupuesto para la aplicación del régimen de impatriados español es el relativo a la competitividad del mismo en relación con los regímenes de impatriados existentes en los países de nuestro entorno, de los cuales ya se ha dado noticia.

En efecto, sin tener que volver a profundizar en cómo están configurados éstos, lo cierto es que el régimen de impatriados español ha podido ver mermada su competitividad como consecuencia de la introducción del límite anual de 600.000 euros de retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo. Así lo sostiene parte de la doctrina científica y algunos profesionales, especialmente tras la aprobación del régimen de residentes no habituales de Portugal, alegando en este sentido que *con la anunciada reforma, se producirá una ralentización de las contrataciones de profesionales cualificados en España dado que los grandes inversores optarán por otros países con mayor atractivo fiscal, como por ejemplo Portugal*¹²⁹, o que *en este contexto, no puede descartarse en absoluto que a partir de 2010 la sede en Europa de alguna empresa multinacional, de alguna gestora de fondos, o de otras entidades con personal altamente cualificado y procedente del extranjero, se traslade a otros países, por ejemplo a Portugal (que como se ha visto acaba de legislar en el sentido opuesto a la enmienda aprobada por el Congreso), o al Reino Unido (ya que una subida del 24 al 43 por 100 sobre 600.000 euros supone bastante más de los 30.000 euros que ahora deben pagarse en dicho país, y además este gravamen adicional sólo se aplica a partir de los 7 años de residencia)*¹³⁰.

No obstante lo anterior, se cree sin embargo que en la reforma de la que debiera conocer el régimen de impatriados ésta no sería la cuestión principal a resolver, pues la competitividad del régimen también gravita en que se resuelvan otros aspectos conflictivos tales como las situaciones de doble residencia fiscal que el mismo puede comportar, la no exigencia de cualificación o habilidad profesional cuya efectiva exigencia eliminaría la necesidad de introducir esta suerte de límites cuantitativos, etc.

Junto a las cuestiones anteriores, el requisito de la letra e) del artículo 93 LIRPF genera otros problemas de índole aplicativa derivados de la redacción dada a este presupuesto. Así, en primer lugar, la letra f) del artículo 93 LIRPF especifica que el límite anual de retribuciones derivadas del contrato de trabajo se refiere a la retribuciones previsibles, concepto éste que tal disposición no define¹³¹.

Como es sabido, este concepto de retribuciones previsibles no es extraño al IRPF, al contrario, se maneja a los efectos de determinar la base para el cálculo del importe de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, señalándose al respecto en el artículo 101. LIRPF que *se presumirán retri-*

¹²⁶ Gorospe Oviedo, 2010.

¹²⁷ Gorospe Oviedo, 2010.

¹²⁸ Díaz Súpico, 2010. En idéntico sentido Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 67.

¹²⁹ Bárbara Pardo de Santayana y Almudena Ollero, socio y asociada senior de Ernst & Young respectivamente, en "Efectos de una reforma más allá del fútbol" en *Cinco Días*, fecha 5 de noviembre de 2009.

¹³⁰ Falcón y Tella, 2009.

¹³¹ No es de extrañar por ello que en prensa especializada se subrayase que desde la primera redacción del cambio legal, el término «retribución previsible» había sembrado las suspicacias, tanto de asesores fiscales como de inspectores (Máximo Suchowolski en "Las empresas buscan su brecha en la Ley Beckham para altos directivos", en *Negocios & Estilos de Vida* de 25 de marzo de 2010, pág. 23).

buciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

De lo anterior, ¿puede entenderse como criterio útil para calcular las retribuciones previsibles a los efectos del artículo 93 LIRPF el criterio para cuantificar las retribuciones variables previsibles que se menciona en el artículo 101. 1 LIRPF? Esto es, ¿puede considerarse que las retribuciones previsibles que tendrán en el cuenta para la aplicación del régimen de impatriados se corresponden, como mínimo, con las obtenidas en el año anterior?.

En principio, no existirían mayores inconvenientes para, de acuerdo con en una interpretación sistemática de la LIRPF, considerar que el concepto de retribuciones previsibles que emplea el artículo 93 LIRPF se identifica con las retribuciones obtenidas el año anterior. Sin embargo, la utilidad de esta identificación podría reputarse relativa pues, como han destacado algunos autores, *podría atenderse a las percibidas en el ejercicio inmediato anterior, como en materia de retenciones (art. 101.1 LIRPF), pero normalmente el desplazamiento será con un nuevo contrato y una modificación de las condiciones laborales*¹³², o, en palabras más contundentes, *que en el primer ejercicio de desplazamiento, la retribución del año anterior puede no ser un parámetro en absoluto comparable (imagínese el jugador que ficha por un gran club o el ejecutivo que es desplazado para ocupar un puesto de más responsabilidad en una filial)*¹³³.

Esta posición doctrinal, reputándose cierta, no resuelve sin embargo el problema planteado al menos en relación con el primer año de aplicación del régimen de impatriados; por ello, en tal circunstancia, no parece muy descabellado que en ese primer ejercicio haya de atenderse, en primer lugar, a las estipulaciones del contrato de trabajo al respecto, de manera tal que, sólo cuando las retribuciones previsibles no resulten determinables del análisis de mismo, haya pasarse, no por las retribuciones obtenidas el año anterior por el impatriado, sino por el valor de mercado, si existe, de los servicios prestado por el trabajador desplazado atendiendo a su cualificación profesional y empleo desempeñado.

Relacionada con el problema anterior de la previsibilidad de las retribuciones, otro inconveniente aplicativo del que puede conocer el presupuesto de la letra e) del artículo 93 LIRPF es el relativo a cómo deben imputarse temporalmente los rendimientos del trabajo irregulares o con un plazo de generación superior al año.

En efecto, la consagración de un límite anual a las retribuciones derivadas del contrato de trabajo comporta que a los impatriados pueda interesar que tales rendimientos sean imputados, no en su integridad al periodo en que se perciben -por el mayor riesgo que ello puede suponer de sobrepasar tal límite-, sino prorrateados en función de los ejercicios en que se generen.

Esta problemática ya se la han planteado algunos autores, si bien, no aportan una solución concreta a la misma al limitarse a señalar que, en tales circunstancias, *no parece que una planificación y contractualización de la obtención de tales retribuciones, en el sentido de situarlas por debajo del umbral de los 600.000 euros anuales, debiera plantear problemas, siempre que se observaran las reglas de imputación temporal y de operaciones vinculadas*¹³⁴.

Sin ponerse en duda que una adecuada planificación fiscal salvaría este tipo de inconvenientes, si debiera avanzarse una respuesta a esta interrogante se cree que no sería posible el prorrateo por periodos de las rendimientos del trabajo irregulares o generados en un plazo superior al año, y ello porque en la LIRNR no se contemplan ni criterios especiales de imputación temporal ni porcentajes de reducción de tales rendimientos que pudieran servir para defender esta postura.

Finalmente, el limite anual a las retribuciones previsibles que consagra la letra f) del artículo 93 LIRPF es un presupuesto que, desde un punto de vista temporal, ha de repetirse *en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique este régimen especial.*

De esta forma, la redacción dada a este requisito ha generado una última incertidumbre acerca de cómo debe aplicarse este límite anual a las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo,

¹³² Gorospe Oviedo, 2010.

¹³³ Díaz Súpico, 2010. Siguiendo esta posición véanse también a Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 65 y 66.

¹³⁴ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 65.

pues, si el mismo se incumple en cualquiera de los años posteriores a la adquisición de la residencia fiscal en España, el tenor literal de la letra f) del artículo 93 LIRPF podría incluso invitar a pensar que entonces el trabajador desplazado quedaría excluido del régimen especial con “*efectos retroactivos*”, esto es, por todos los periodos en que aplicó el artículo 93 LIRPF con anterioridad a superar los 600.000 de retribuciones previsibles y en tal ejercicio.

No este el parecer de la doctrina científica que se ha pronunciado al respecto, y así, aunque algunos autores se limitan a señalar que *parece que debería descartarse dicha aplicación retroactiva, aunque sería conveniente una manifestación al respecto, al menos, desde la Administración Tributaria*¹³⁵, con más profundidad, tras plantearse si cabría esta suerte de aplicación retroactiva, otra autora ha concluido que *entiendo que al hablar de que «en cada uno» no se haya superado el límite, la norma quiere referirse al hecho de que ha de analizarse la retribución de cada año por separado a efectos de determinar si se supera o no el umbral. Si hubiera querido que este cumplimiento supusiera la pérdida total (incluso retroactiva) del beneficio fiscal en el momento en que se incumpliera el requisito en cuestión, se hubiera optado por expresiones tales como que «en ninguno de los periodos en que se aplique el régimen se supere el citado umbral» o bien que «en todos los periodos en que se aplique el régimen no se supere el citado umbral»*¹³⁶.

IV.4.3. Presupuestos objetivos de naturaleza procedimental

Una que se han estudiado someramente los presupuestos materiales que han de concurrir para poder aplicar el régimen de impatriados español, a continuación se debe hacer una también breve referencia a las formalidades que se han de observar por los trabajadores desplazados para poder acogerse al artículo 93 LIRPF.

En este sentido, dos son las cuestiones cuyo análisis se afronta, de un lado, todo lo relativo a la necesidad de comunicar a la Administración Tributaria la opción de acogerse al régimen y, por el otro, la (limitada) posibilidad que tienen los impatriados de solicitar de ésta, de la Administración Tributaria, un certificado de residencia fiscal en España durante el periodo de tiempo en el cual se estén valiendo del artículo 93 LIRPF.

En relación con la comunicación para optar por el régimen de impatriados¹³⁷, recordándose que el contenido del mismo se agota sustancialmente en que los trabajadores desplazados *podrán optar por tributar 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* tal y como reza el artículo 93 LIRPF, coherente con ello se dispone en el artículo 116. 1 RIRPF que *el ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, comunicación*¹³⁸ que se presentará en el plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social española —o, en su caso, desde la fecha de la documentación que permite al trabajador desplazado mantener el sistema de Seguridad Social de su país de origen¹³⁹—, no desde el traslado del trabajador o la adquisición de residencia fiscal en España, circunstancias éstas que no tienen porque darse necesariamente en el mismo periodo impositivo que el correspondiente o los correspondientes al inicio de la actividad y los seis meses posteriores. Además, en el artículo 119 RIRPF se hace elenco de los datos

¹³⁵ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 66.

¹³⁶ Díaz Súpico, 2010.

¹³⁷ Este mismo modelo de comunicación es el que se utiliza también en los supuestos de renuncia y exclusión del régimen de impatriados ex artículo 117. 2 letra b) RIRPF y artículo 118. 2 RIRPF, si bien es cierto que la renuncia podría articularse igualmente mediante la entrega al pagador de la comunicación de datos personales y familiares a efectos de cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta regulada en el artículo 88 RIRPF.

¹³⁸ Modelo 149 aprobado por la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo.

¹³⁹ Brevemente, esta previsión responde a que a los trabajadores desplazados, cuando son trasladados por un espacio de tiempo corto, puede interesar seguir cotizando en el sistema de Seguridad Social de su país origen, para así evitar periodos de carencia que puedan perjudicar futuras prestaciones que le correspondan y el fraccionamiento de las mismas entre diversos Estados como consecuencia de estos desplazamientos. En las conclusiones, se hará una reflexión sobre la relación no armoniosa existente entre el régimen de impatriados y la normativa de Seguridad Social comunitaria e internacional relativa al desplazamiento de trabajadores.

y documentos que deberán consignarse y aportarse respectivamente con la comunicación, distinguiéndose éstos según el régimen se aplique por el inicio de relaciones laborales en España o por el desplazamiento del trabajador a territorio español ordenado por el empresario.

Sobre esta cuestión del plazo de presentación de la comunicación para optar por la aplicación del régimen de impatriados ha tenido oportunidad de pronunciarse el TEAC en su RTEAC de 30 de junio de 2011. Concretamente, en el supuesto de autos el trabajador desplazado inició su actividad a efectos de Seguridad Social en fecha 1 de diciembre de 2006, presentando el pertinente Modelo 149 en data 13 de junio de 2007, más allá de la fecha límite de presentación que hubiera sido el día 1 del citado mes de junio. Ante tal circunstancia, esgrimido por el interesado que la presentación del Modelo 149 fuera de plazo no es causa para no aplicar el régimen de impatriados siempre y cuando que se cumpla con los presupuestos establecidos por la LIRPF para disfrutar del mismo, el TEAC, tras traer a colación el artículo 119. 3 LGT (*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*), concluye en cambio que *la consecuencia de la falta de formulación de la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español en el plazo previsto también es clara y, si bien no la encontramos explicitada en el artículo 93 de la ley del IRPF que regula dicho régimen especial, se encuentra en la regla general del citado artículo 119.3 de la LGT: la falta de opción expresa, a través de la presentación de la oportuna declaración, durante el plazo concedido para ello por la normativa tributaria determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, lo no hecho en este caso, de modo que habrá decaído la posibilidad de optar por el conocido como régimen de «impatriados», o lo que es lo mismo, que el plazo de presentación de la comunicación para optar por la aplicación del régimen de impatriados es un plazo de caducidad material cuya inobservancia determina la extinción de la opción de valerse del mismo aun cuando se reúnan los presupuestos para su aplicación.*

Pues bien, más allá de la puesta en conocimiento a la Administración Tributaria del ejercicio de opción por el régimen de impatriados¹⁴⁰, la otra finalidad de esta comunicación se proyecta, principalmente, hacia el empleador de los trabajadores desplazados, pues, con un ejemplar del documento que expida, en su caso, la Administración Tributaria en respuesta a la comunicación del impatriado, éste justificará ante sus pagadores su condición de contribuyente por el régimen especial del artículo 93 LIRPF, lo que tiene una notable repercusión en el ámbito de la práctica de las retenciones e ingresos a cuenta dada la diferencia existente entre los tipos de gravamen en el IRNR y el IRPF.

En efecto, partiendo de la premisa de que las retenciones e ingresos a cuenta que se practiquen en relación con los impatriados se regulan por la normativa del IRNR¹⁴¹, el artículo 31. 2 TRLIRNR obliga a que en tales conceptos se pague a cuenta una cantidad equivalente a la deuda tributaria que corresponda al rendimiento satisfecho¹⁴², debiendo por ello el trabajador desplazado demostrar con el ejemplar del precitado documento la aplicabilidad de los tipos de gravamen del IRNR.

Sobre la comunicación de la opción por el régimen de impatriados, la doctrina ha hecho hincapié en la cuestión de lo necesariamente limitado de los efectos del documento expedido por la Administración Tributaria a tal respecto, y así, tras recordar una autora que *cabe llamar la atención sobre el hecho de que, dado que el plazo de seis meses establecido comienza a correr desde el inicio de la actividad en*

¹⁴⁰ Se dice limitada porque el párrafo Primero del artículo 119. 2 RIRPF dispone que la Administración Tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial, plazo insuficiente para desarrollar algo que no sea un mero control formal de la comunicación y los documentos que se acompañen a la misma.

¹⁴¹ Artículo 114. 3 RIRPF. Así lo destaca también López Lubián, señalando que en caso contrario se causaría un importante perjuicio financiero a los trabajadores desplazados, que tendrían que soportar retenciones muy por encima de su cuota, dándose lugar a devoluciones muy elevadas (López Lubián, 2006, 59).

¹⁴² Véase lo dispuesto en el artículo 31. 2 TRLIRNR:
Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente.

*España, lo normal será que la opción se ejercite antes de que se haya verificado uno de los requisitos para la aplicación del mismo, cual es la adquisición de la residencia fiscal en España*¹⁴³, otros profesores han afirmado que *el documento que en su caso pueda expedir la Administración habrá de entenderse como un justificante de la opción del trabajador desplazado cuyos principales efectos se despliegan respecto de las retenciones que hayan de practicarse a ese sujeto. Sin embargo, no podrá entenderse como un pronunciamiento definitivo por parte de la Administración sobre el derecho a aplicar este régimen*¹⁴⁴, pues, como se decía, deberá verificarse con posterioridad a este momento la efectiva concurrencia de todos los presupuestos que ya se han visto.

En menor medida se ha planteado la cuestión de cuáles serían las consecuencias jurídicas que deberían anudarse al incumplimiento por parte de la Administración Tributaria de su deber de resolver en el plazo de diez hábiles previsto en el artículo 119. 2 RIRPF, esto es, ¿qué sucedería si ésta no expide el documento acreditativo de la opción por el régimen dentro de este término?.

En este sentido, ha de estarse con el autor que ha apuntado que *“podría pensarse que, al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte y en defecto de regulación expresa, ese incumplimiento determinaría -conforme al artículo 104. 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria- que el interesado pudiera entender estimada su solicitud por silencio administrativo”*¹⁴⁵, mas que, *carecería de sentido conferir efecto jurídico alguno de carácter sustantivo al incumplimiento del mencionado plazo*¹⁴⁶, pues el mismo, el documento, sólo tendría consecuencias en relación con las retenciones —no obstante, ¿significaría lo anterior que el trabajador desplazado no podría solicitar de su pagador la práctica de las retenciones e ingresos a cuenta de acuerdo con la normativa del IRNR si exhibiera a éste la comunicación y le demostrara que se ha incumplido el deber de resolver y con ello producido el silencio administrativo estimatorio? ¿podría entonces la Administración Tributaria en tal hipótesis sancionar al pagador por no practicar e ingresar retenciones e ingresos a cuenta de acuerdo con la normativa del IRPF?—.

Sin alcanzar se cree la categoría de problema aplicativo, Y pese a la claridad del artículo 116 RIRPF, se ha suscitado también la cuestión de si la opción por el régimen de impatriados ha de comunicarse sólo en el primer ejercicio que corresponda o si ésta ha de renovarse año tras año de aplicación del mismo. Esta cuestión fue planteada y exhaustivamente resuelta en la STSJ de Cantabria de 8 de noviembre de 2007, en cuyo Fundamento de Derecho Séptimo se sienta al respecto que *la Sala estima que la citada norma establece un derecho de opción único a ejercitar en el periodo impositivo en que se efectúa el cambio de residencia ya que: —La interpretación lingüística de la misma evidencia una relación entre la opción y el periodo de aplicación del régimen especial, sin referencia alguna con su ejercicio. —La interpretación sistemática de la norma confirma dicha tesis, ya que el TRLIRPF establece de forma expresa cuando una opción puede ejercitarse en distintos ejercicios fiscales (art. 85. 1). y —La interpretación teleológica de la norma también ya que la norma pretende facilitar la situación de fiscal del extranjero que establece su residencia fiscal en España en los periodos iniciales de un establecimiento. Además, con anterioridad algún autor ya se cuestionó sobre la misma, señalando igualmente que en cualquier caso, debe tenerse muy presente que la opción es única, en el sentido de que sólo se puede ejercitar una vez y en el plazo indicado. Por tanto, la opción no se*

¹⁴³ Anibarro Pérez, 2008, 157. En idéntico sentido Córdón Ezquerro (2005, 83) y De Palacio Rodríguez-Solano (2007, 199).

¹⁴⁴ Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 71.

¹⁴⁵ Ortiz Calle, 2008, 29.

Así es, téngase en cuenta que el artículo 104. 3 LGT dispone en este sentido que:

En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Y añádase a lo anterior que en la Disposición Adicional Primera del RGGIT, sobre los efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios, nada se dice del sentido del silencio administrativo en esta tramitación.

¹⁴⁶ Ortiz Calle, 2008, 29. En idéntico sentido, Martín-Abril y Calvo (2005, 14 y 15).

debe renovar anualmente y el que opta, salvo renuncia o exclusión, aplicará el régimen especial durante los seis periodos impositivos¹⁴⁷.

En este sentido, se puntualiza tan sólo esta resolución en que la opción se ejercitaría, no con el cambio de residencia fiscal, sino en el periodo impositivo o periodos impositivos que se correspondan con el plazo de seis meses desde el inicio de la actividad que conste a efectos de Seguridad Social

En definitiva, puede concluirse que el documento acreditativo de la opción por el régimen de impatriados que ha de expedir la Administración Tributaria tiene necesariamente efectos limitados –circunscritos casi al cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta–, por certificar éste una circunstancia cuyos presupuestos habilitantes aún no han concurrido efectivamente, y que, en su caso, la comunicación que a tales efectos presenta trabajador desplazado podría ser estimada por silencio administrativo en caso de no resolverse dentro del plazo de diez días hábiles conferidos por el RIRPF... con los efectos que ello puede tener en el ámbito de los pagos a cuenta del impuesto del trabajador desplazado y en el de las sanciones por la incorrecta determinación de los mismos.

Pasándose ahora a la cuestión del certificado de residencia fiscal que puede emitirse a los impatriados, el artículo 120. 1 RIRPF señala que los mismos podrán solicitar de la Administración Tributaria el certificado *estándar* de residencia fiscal en España¹⁴⁸, lo que significa, a contrario, que no podrán pedir a ésta la emisión del certificado de residencia fiscal en España en el sentido del CDI¹⁴⁹, extremo que se confirma atendiendo a lo dispuesto en el artículo 120. 2 RIRPF, precepto que limita tal posibilidad al subrayar que se emitirán estos últimos certificados a los trabajadores desplazados sólo a condición de reciprocidad, esto es, cuando el otro Estado contratante reconozca la residencia fiscal en el sentido del CDI a aquellos contribuyentes que tributen en el mismo por un régimen de imposición limitada¹⁵⁰.

Dicho esto, estas previsiones contenidas en el artículo 120 RIRPF en cuanto al certificado de residencia cobran importancia porque, como es sabido, el artículo 4. 1 *in fine* MC OCDE establece que la expresión «residente de un Estado contratante» *no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo*, disposición en virtud de la cual los Estados con los que España haya ratificado un CDI que incluya esta cláusula podrían considerar como no residentes en España –aunque hubieran adquirido la condición de residentes habituales por el criterio de permanencia– a los trabajadores originarios de los mismos que se hayan desplazado a territorio español y vengan tributando por el régimen de impatriados.

Lógicamente, esto significaría que tales trabajadores desplazados serían tenidos por residentes en España –*condictio sine qua non* para acceder al régimen del artículo 93 LIRPF– y podrían ser igualmente considerados en sus países de origen –especialmente por aplicación de criterios relativos a la localización en sus territorios de los intereses económicos y personales–, dándose así lugar a una situación de doble residencia fiscal no amparada por el correspondiente CDI que genera un riesgo cierto de doble imposición, en la medida que este impatriado tributaría en España por las rentas que obtuviera y se consideraran obtenidas en el territorio de este país y sería gravado también en su Estado de origen quizá incluso por el criterio de renta mundial.

Así, en remisión a este punto, ya se decía que la circunstancia apenas descrita provocaba que los trabajadores desplazados se encontraran en un auténtico «limbo fiscal» consecuencia de esta aplicación del artículo 4. 1 *in fine* MC OCDE en comandita con los mandatos del artículo 120 RIRPF, denunciando al respecto diversos autores la incertidumbre que el régimen de impatriados genera pues *España no certifica su residencia a efectos de la aplicación de Convenios por doble imposición puesto que no tributa en nuestro país por la totalidad de su renta mundial. Ante esta circunstancia de ausencia de certificado, el país de origen podría incluso intentar considerarlo como contribuyente por obli-*

¹⁴⁷ Martín-Abril y Calvo 2005, 13.

¹⁴⁸ Este certificado figura en el Anexo IX de la Disposición Adicional Segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre.

¹⁴⁹ Este certificado se encuentra en el Anexo X de la Disposición Adicional Segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre.

¹⁵⁰ Ortiz Calle, 2008, 29.

*gación personal y atraer para sí la tributación de todas sus rentas*¹⁵¹, o que *las incertidumbres acerca de la expedición por la Administración Tributaria de certificados de residencia fiscal a efectos de la aplicación de Convenios de Doble Imposición puede dejar al impatriado en una situación delicada si su país de origen le reclama la sujeción de sus rentas por obligación personal*¹⁵².

Por la gravedad de las consecuencias descritas, no es de extrañar que esta orden de no emisión de certificados de residencia fiscal en España en el sentido del CDI haya sido cuestionada por la doctrina, aconsejándose incluso como medida de control los impatriados *la introducción de un nuevo modelo de certificado de residencia fiscal en España aparte de los ya existentes en los Anexos 9 y 10 de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre*, modelo de certificado en el que la Administración Tributaria explicitaría tanto que estos trabajadores desplazados son residentes fiscales en España como que tributan sólo por las rentas obtenidas en tal territorio¹⁵³.

Esta propuesta, añadiéndosele que los impatriados serían reputados como residentes en España siempre y cuando acaeciera una situación de doble imposición efectiva por ser gravados en sus Estados de origen, debería tomarse seriamente en consideración¹⁵⁴, pues, en referencia a algunos de los regímenes de impatriados que se han visto, otro autor advertía que *la mayoría de los regímenes especiales a los que se viene haciendo referencia (incluido el régimen de los non dom del Reino Unido) no impiden la aplicación de los convenios de doble imposición*¹⁵⁵, razón por la cual la orden de no emisión de certificados de residencia fiscal en España en el sentido del CDI debiera ser revisada, al menos, en los términos expuestos, pues, de lo contrario, la competitividad del régimen de impatriados español seguirá viéndose reducida por circunstancias tan evitables como ésta del riesgo de doble residencia fiscal.

IV.5. Contenido del régimen tributario de impatriados

Una vez que se ha visto la problemática relativa a los presupuestos que han de concurrir para que los trabajadores desplazados puedan aplicar el régimen de impatriados, se decía anteriormente que el contenido de éste se agota *grosso modo* en que tales trabajadores *podrán optar por tributar 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*.

Pues bien, de ejercitarse la opción de tributar por el régimen de impatriados, es el artículo 114. 1 RIRPF el precepto que viene a delimitar el contenido del mismo, señalando que la aplicación del artículo 93 LIRPF *implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes [...] para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente*.

Atendiendo a este pasaje del artículo 114. 1 RIRPF, es costumbre decir que el principal beneficio fiscal que comporta el régimen de impatriados es la aplicación de los tipos de gravamen (reducidos) previstos en el artículo 25 TRLIRNR para los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, y siendo ello cierto, no lo es menos que esta ventaja fiscal, como ha señalado algún autor, hay que ponerla en contacto con otro gran beneficio que se derivaría del artículo 93 LIRPF cual es la tributación en España de los trabajadores desplazados sólo por las rentas que se consideren obtenidas en el territorio de este país¹⁵⁶. De esta forma, se podría decir más gráficamente que la ventaja del régimen especial no radica tanto en la imposición de los impatriados a un tipo de gravamen general del 24 por 100 ex artículo 25. 1 letra a) TRLIRNR, sino que éstos tributen a ese 24 por 100 pero sólo por las rentas que se consideren obtenidas en territorio español de acuerdo con los criterios de localización de rentas y rendimientos previstos en el artículo 13 TRLIRNR.

¹⁵¹ López Lubián, 2006, 61.

¹⁵² Núñez Zubillaga, 2005.

¹⁵³ López Lubián, 2006, 64.

¹⁵⁴ Siguiendo los comentarios al MC OCDE, así lo indican Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, 92).

¹⁵⁵ Falcón y Tella, 2009.

¹⁵⁶ López Lubián, 2006, 57 y 58.

En este sentido, sobre la aplicación del tipo de gravamen general del IRNR del 24 por 100, debe apuntarse aquí al menos que la Disposición Final Cuarta del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, modificó el TRLIRNR introduciendo en este cuerpo legal una Disposición Adicional Tercera en virtud de la cual, y en lo aquí interesa, se incrementa el tipo de gravamen general de este impuesto, desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2013, del 24 por 100 al 24,75 por 100.

A partir de ahí, en los restantes apartados del artículo 114 RIRPF se contemplan diversas normas especiales relativas a la mecánica de liquidación del impuesto en este régimen especial¹⁵⁷, a la práctica de las retenciones e ingresos a cuenta, a la obligación de presentar declaración-liquidación por el impuesto, etc.

Estas normas especiales relativas a la determinación de la deuda tributaria y a la gestión del impuesto no generan grandes incertidumbres en la doctrina, y así es común afirmar por los autores que su aplicación determina, en primer lugar, que los impatriados –de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15. 1 TRLIRNR– deban tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas; de esta forma, como se ha destacado, sucede que para los trabajadores desplazados el impuesto se devenga instantáneamente aunque después se declare y liquide anualmente¹⁵⁸ agrupando los mismos tipos de rentas y rendimientos (positivos) con igual tipo de gravamen.

En segundo lugar, se destaca también –en coherencia con lo ordenado en el artículo 24. 1 TRLIRNR– que la base imponible de las rentas y rendimientos obtenidos por los impatriados estará constituida, con carácter general, por su importe íntegro –calculado de acuerdo con las normas del IRPF–, quedando entonces vedado a los trabajadores desplazados la deducción de gastos –excepto en ciertas actividades económicas ex artículo 24. 2 TRLIRNR–, la aplicación de mínimos, la aplicación de las distintas reducciones, etc., para calcular la base liquidable.

En relación con esta norma especial permítase hacer unos breves comentarios:

- a) Concretamente, trayendo a colación el artículo 24. 6 TRLIRNR¹⁵⁹ en virtud del cual se *traspone* al ordenamiento español la *doctrina Schumacker* del TJUE sobre las «ventajas fiscales objetivas»¹⁶⁰, podría parecer que algunos autores se muestran partidarios de que a los impatriados, por

¹⁵⁷ En el artículo 114. 2 RIRPF se dispone lo siguiente sobre las particularidades en la liquidación del IRPF los impatriados:

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) *Los contribuyentes que opten por este régimen especial tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.*
- b) *La base liquidable de cada renta se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*
- c) *La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el artículo 25.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*
- d) *La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

¹⁵⁸ En este sentido, véase López Lubián (2006, 58) y Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2010, 84 y 85).

¹⁵⁹ Véase lo dispuesto en el artículo 24. 6 TRLIRNR:

Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1. *Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...] siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.*
2. *La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección IV del Capítulo II del Título III y en la Sección VI del Título X salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

¹⁶⁰ Obviándose cualquier introducción por su notoriedad, en la *STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93*, sienta la Corte de Justicia sobre las que se conocen como «ventajas fiscales objetivas» que:

El hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable.

el hecho de tributar de acuerdo con las normas del IRNR, se les pueda aplicar el mandato de tal precepto y que, en consecuencia, éstos puedan deducir los gastos previstos en el IRPF que estén *relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España*. De ser ésta la posición de estos autores¹⁶¹, no puede estarse de acuerdo con la misma ya que, siguiendo a otro, se cree que el artículo 24. 6 TRLIRNR no es aplicable a ningún trabajador desplazado que venga haciendo uso del régimen de impatriados *por tratarse de un régimen especial que concede un beneficio fiscal a los residentes en España, por tanto no ampliable a supuestos no contemplados, y la ampliación de los gastos deducibles afecta a los residentes en «otro» Estado miembro*¹⁶². Con otras palabras, que malamente puede extenderse la aplicación del artículo 24. 6 TRLIRNR a los impatriados cuando éstos, lejos de ser no residentes en España, han de adquirir la residencia fiscal en España para poder valerse del régimen especial del artículo 93 LIRPF.

Esta forma de entender esta cuestión ha sido ratificada por la DGT, centro directivo que, habiéndosele consultado acerca de la posibilidad de que los contribuyentes acogidos al régimen de impatriados deduzcan los gastos que se contemplan en el artículo 24. 6 TRLIRNR, especificó en este sentido que *este artículo sólo es de aplicación a contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, supuesto de hecho que no se cumple en el caso de contribuyentes acogidos al régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español, por ser éstos residentes en España*¹⁶³.

- b) Igualmente, es sabido que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de una vivienda habitual pueden quedar excluidas de gravamen si se reinvierte lo obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual ex artículo 38. 1 LIRPF, beneficio fiscal éste que no encuentra reflejo en la normativa reguladora del IRNR.

Pese a ello, no debiera extrañar que se pudiesen albergar dudas acerca de la posibilidad de que los trabajadores desplazados que se acojan al régimen especial del artículo 93 LIRPF puedan aplicar tal beneficio fiscal, y se dice que no debiera extrañar por lo aparentemente contradictorio del criterio mantenido por la DGT al respecto.

En efecto, planteándole la anterior posibilidad un contribuyente acogido al régimen especial que reside de manera efectiva en una vivienda de su propiedad desde febrero de 2005, este centro directivo resolvió tal consulta afirmando que *el consultante podrá aplicar la exención por reinversión en caso de transmisión de su vivienda siempre que se cumplan los restantes requisitos establecidos en los preceptos anteriormente citados, siendo irrelevante a estos efectos que en la fecha de transmisión hubieran transcurrido o no más de tres años desde la finalización de la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español*¹⁶⁴, contestación que contrasta con la dada en otra consulta y en la que la DGT sentó que *el apartado 4 del artículo 24 del TRLIRNR remite a las normas previstas en la LIRPF para cuantificar el importe de las ganancias*

En estas circunstancias, el artículo 48 del Tratado no se opone, en principio, a la aplicación de una normativa de un Estado miembro que grave los ingresos de un no residente que ocupa un empleo por cuenta ajena en dicho Estado con mayor rigor que a un residente que ocupe el mismo empleo.

No obstante, otra cosa sucede en un supuesto como el del presente asunto, en que el no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo, de manera que el Estado de residencia no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar.

Entre tal no residente y un residente que ejerza una actividad por cuenta ajena comparable no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración a los fines del impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo.

¹⁶¹ Haciendo referencia al artículo 24. 6 TRLIRNR, Álvarez Barbeito y Calderón Carrero apuntan que *la aplicación de este precepto genera, entre otras consecuencias, la obligación de cuantificar la renta por su importe íntegro, sin que resulten aplicables mínimos personales o familiares, gastos deducibles ni reducciones, sin perjuicio de la aplicación de la doctrina del TJCE sobre la extensión a no residentes sin establecimiento permanente de las denominadas «ventajas fiscales objetivas»* (Álvarez Barbeito y Calderón Carrero, 2010, 85), lo que puede dar pie a creer que estos autores están con la aplicación del artículo 24. 6 TRLIRNR a los impatriados procedentes de otros Estados miembros de la UE... aunque por tal condición, la de impatriados, éstos ya no sean no residentes en España.

¹⁶² Gorospe Oviedo, 2010.

¹⁶³ RDGT de 30 de noviembre de 2010 en contestación a la consulta vinculante número V2589/2010.

¹⁶⁴ RDGT de 9 de septiembre de 2010 en contestación a la consulta vinculante número V1953/2010.

o pérdidas patrimoniales obtenidas, sin que resulte de aplicación en dicho impuesto la exención por reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual (artículo 38 de la LIRPF), por cuanto el concepto de vivienda habitual es un concepto propio del IRPF y el artículo 13.1.i) del TRLIRNR no establece salvedad alguna para el caso de que el inmueble constituya la vivienda habitual del contribuyente. En consecuencia, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 38 de la LIRPF a la ganancia patrimonial que en su caso pudiera surgir derivada de la venta por parte del consultante de su vivienda situada en España¹⁶⁵.

Frente a esta posible disparidad de criterios de la DGT, se cree no obstante que ha de estarse con la imposibilidad de que los impatriados apliquen el beneficio fiscal artículo 38. 1 LIRPF, imposibilidad que se entiende derivaría, no tanto de la circunstancia de que el concepto vivienda habitual fuese un concepto propio del IRPF, sino del hecho de que la remisión del artículo 24. 4 TRLIRNR a la LIRPF se limita a las normas previstas en este cuerpo legal para la determinación de la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales, sin alcanzar a aquellas otras disposiciones relativas a beneficios fiscales vinculadas a las mismas.

- c) Finalmente, y siguiendo con cuestiones relativas a la vivienda habitual, algunos autores han manifestado sus dudas acerca de si la titularidad de ésta, de una vivienda habitual, por parte de los impatriados puede dar lugar a que se les impute una renta inmobiliaria ex artículo 85 LIRPF, señalando en este sentido que surge la duda de si la vivienda habitual de estos contribuyentes genera una renta imputada objeto de gravamen, por lo que habrá que estar al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos¹⁶⁶.

Hasta donde se conoce, este pronunciamiento del centro directivo no ha llegado aún, pero, recuperando una idea de la última de las consultas traídas a colación en la letra anterior, parece que la vivienda habitual es un concepto que debiera reputarse extraño al IRNR, por lo cual podría entenderse entonces que un impatriado no puede ser titular de la misma a tales efectos y que, consecuencia de tal circunstancia, su vivienda habitual en España sería un inmueble urbano a su disposición susceptible de generar la imputación de renta inmobiliaria del artículo 85 LIRPF... No obstante, el complicado juego de remisiones normativas que conforman el artículo 114 RIRPF, el artículo 24. 5 TRLIRNR y el artículo 85 LIRPF invita a esperar ese pronunciamiento aclaratorio de la DGT al respecto.

Una vez hechos estos breves comentarios, en tercer lugar, se advierte que la cuota íntegra se obtiene aplicando a la base liquidable antes determinada el tipo gravamen que corresponda de entre los previstos en el artículo 25. 1 TRLIRNR, cuota íntegra sobre la que sólo va a poder practicarse, ex artículo 26 TRLIRNR, la deducción por donativos contemplada en el artículo 68. 3 LIRPF y la detracción de las retenciones que se hayan podido soportado en concepto de IRNR con anterioridad a la aplicación del régimen de impatriados.

Finalmente, teniendo en cuenta el mandato del artículo 28. 3 TRLIRNR¹⁶⁷, es también posible que surjan dudas acerca de si los impatriados deben presentar declaración-liquidación del impuesto en relación con aquellas rentas y rendimientos que perciben que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta.

Sobre este extremo ya señaló un autor que *en este régimen existe obligación de declarar en todo caso y parece que se quiere remarcar la idea de que es un régimen especial del IRPF, en el que las retenciones, se insiste, se configuran como un pago a cuenta, y no como un impuesto definitivo*¹⁶⁸.

Además, recuérdese que la remisión del artículo 114. 1 RIRPF al TRLIRNR lo es a efectos de la determinación de la deuda tributaria correspondiente al régimen de impatriados, concepto que no com-

¹⁶⁵ RDGT de 2 de marzo de 2010 en contestación a la consulta vinculante número V0384/2010.

¹⁶⁶ Martín-Abril y Calvo, 2005, 9. En idéntico sentido López Lubián (2006, 58).

¹⁶⁷ Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 28. 3 TRLIRNR:

No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31.

¹⁶⁸ Martín-Abril y Calvo, 2005, 10.

prende a obligaciones formales¹⁶⁹ como la de presentación de declaración-liquidación que es regulada en el propio texto reglamentario¹⁷⁰.

V. EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS DESDE PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL Y DE DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Una vez examinado el régimen de impatriados español, y antes de exponer las conclusiones sobre el mismo, es menester dedicar unas líneas a los problemas que el artículo 93 LIRPF puede suscitar en cuanto a su compatibilidad con la CE y con el Derecho de la UE. Como se puede imaginar, en este análisis juega un papel fundamental que se haya determinado cuál es la finalidad real del régimen especial, extremo que, como se vio, dicta mucho de ser claro y pacífico.

V.1. ¿Verdaderamente es inconstitucional el régimen de impatriados?

Más allá de la posible tacha de inconstitucionalidad antes apuntada en relación con la inidoneidad de la LPGE/2010 para reformar el régimen de impatriados, es constante encontrar en los antecedentes doctrinales continuas referencias a que el régimen especial del artículo 93 LIRPF es contrario a principios constitucionales como el de igualdad «en la Ley» o «ante la Ley» o el de capacidad económica en la Ley.

Sumariamente, centrando el discurso en el principio de igualdad en la Ley, es doctrina del TC que tal principio *impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación*¹⁷¹. A lo anterior el máximo intérprete de la Carta Magna ha añadido que cuando lo que se ventilan son desigualdades de tratamiento en la Ley tributaria –y no por razones de naturaleza subjetiva que son las que se recogen en el artículo 14 CE–, el análisis de éste principio constitucional debe realizarse *desde del artículo 31. 1 CE pues la igualdad ante la Ley –en la Ley tributaria, en ese caso– resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado*¹⁷².

Atendiendo a los pasajes transcritos, puede decirse que lo que el principio de igualdad en la Ley tributaria exige, *grosso modo*, es que las diferencias de tratamiento previstas en normas fiscales sean razonables y proporcionales a la finalidad que pretende alcanzarse con las mismas, razonabilidad y proporcionalidad constitucional cuya verificación exige realizar sendos juicios, cuestionándose, de una parte, si tal diferencia de tratamiento está objetivamente justificada en valores constitucionalmente admisibles y si es adecuada a la finalidad que se pretende lograrse con la norma, y, de otra, si las consecuencias jurídicas derivadas de la misma no van más allá de lo estrictamente necesario para conseguir tal finalidad.

Pues bien, considerando estas exigencias del principio de igualdad en la Ley tributaria fijadas por la jurisprudencia del TC, la doctrina científica ha puesto en duda que la diferencia de tratamiento impositivo en el IRPF que supone la aplicación el régimen de impatriados pueda superar los juicios de razonabilidad y/o proporcionalidad constitucional.

Así es, sobre esta diferencia de tratamiento en el IRPF es habitual que se afirme que *es discutible que la lesión del principio de igualdad tenga una justificación adecuada y que sea proporcionada a la finalidad que se pretende conseguir, especialmente a la vista del ámbito personal de aplicación del régimen –que no se restringe a trabajadores cualificados que tengan una especial pericia difícil de encontrar en el país–, y del alcance de la lesión de la igualdad –hasta 19 puntos porcentuales de*

¹⁶⁹ En términos similares ya apuntaba García Carretero que *de la remisión general hecha a la normativa del IRNR cabe excluir lo establecido en el artículo 28 del TRLIRNR* (García Carretero, 2006, 149).

¹⁷⁰ En efecto, en el artículo 114. 4 RIRPF se subraya que “los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

¹⁷¹ Fundamento Jurídico Quinto de la STC de 11 de octubre de 2006.

¹⁷² Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 17 de febrero de 2000.

*diferencia durante seis años*¹⁷³, no faltando quien ha ido más lejos y ha llegado a sostener que esta diferencia de tratamiento es tan grosera que *no es posible encontrar en la Constitución regla o principio alguno bajo el cual encontrara amparo la discriminación producida por el artículo 93 de la LIRPF. Por esa razón huelga realizar un juicio de proporcionalidad que realizara un control de idoneidad de la medida adoptada*¹⁷⁴.

No obstante la mayoría entiende que la misma, la diferencia de tratamiento que supone la aplicación el régimen de impatriados, es razonable mas desproporcionada a los fines que pretende alcanzarse con el artículo 93 LIRPF, señalando al respecto que *el objetivo de política económica (extrafiscal) perseguido a través de la medida prevista en el artículo 93 de la LIRPF, en principio, podría superar el test de razonabilidad constitucional, conclusión que no puede extenderse de forma tan evidente respecto de su ausencia de proporcionalidad*¹⁷⁵, o que *la finalidad de política económica podría superar el juicio de razonabilidad constitucional (justificación que la legitime desde el principio de generalidad, capacidad económica e igualdad) pero no es tan claro en cuanto a la proporcionalidad, pese a que la reforma de la Ley de Presupuestos lo haya atemperado*¹⁷⁶.

Teniendo en cuenta estas posiciones doctrinales, se cree que ha de estarse con esta mayoría pues lo cierto es que la diferencia de tratamiento en el IRPF que introduce el régimen de impatriados resulta razonable desde un punto de vista constitucional. En efecto, ante la indubitada necesidad de internacionalizar y hacer más atractiva la economía española en el ámbito de una economía globalizada, lo que se pretendió con el artículo 93 LIRPF fue instaurar un régimen especial de tributación en el IRPF con el que se pretendía atraer empresas y centros de decisión empresarial a territorio español mediante la concesión de beneficios fiscales a sus directivos y personal cualificado, decisión del legislador que encuentra justificación, como se dijo, en diversos preceptos constitucionales, especialmente en el artículo 130. 1 CE.

Pese a la razonabilidad de la medida, ésta no puede superar en cambio el juicio de proporcionalidad constitucional, pues esa finalidad de atracción de empresas y centros de decisión empresarial podía haberse alcanzado igualmente por otros medios que no determinarían un tratamiento tan desigual entre contribuyentes. Por ejemplo, podría haberse logrado este mismo propósito otorgando los beneficios fiscales sólo a directivos y personal con una determinada cualificación o habilidad profesional, de esta forma, la dación de ventajas fiscales podría quedar justificada y no se crearía además una desigualdad de tratamiento, desigualdad de tratamiento que no existiría en tal hipótesis en la medida que los trabajadores desplazados con cualificación y los residentes ordinarios ya no se encontrarían en situaciones jurídicas iguales.

Además, en todo caso, la tributación de los impatriados a (generosos) tipos de gravamen reducidos no es la medida más proporcional a la finalidad que se pretende alcanzar con el régimen especial del artículo 93 LIRPF, pues la misma también podría conseguirse con una imposición privilegiada que compense exclusivamente los mayores gastos que comporta la situación de impatriación, otorgándose a tales efectos beneficios fiscales que disminuyan la presión fiscal sobre los rendimientos del trabajo, pero no tipos de gravamen reducidos que, al aplicarse indistintamente, aligeran la imposición de todas las rentas y rendimientos, aunque la obtención de éstos no esté relacionada con la finalidad que se pretende alcanzar con el régimen de impatriados.

En definitiva, la introducción del régimen de impatriados –con la diferencia de tratamiento tributario que éste comporta en relación con los trabajadores desplazados– es una medida razonable desde un punto de vista constitucional mas desproporcionada a la (teórica) finalidad que con el mismo pretende alcanzarse, ausencia de proporcionalidad constitucional que deriva, como viene reiterándose, del hecho de que el artículo 93 LIRPF no se ha configurado en realidad como un régimen especial para la atracción de trabajadores cualificados, sino como un instrumento fiscal para reducir los costes de personal –por cualquier tipo de trabajador desplazado– de las empresas y hacer así de España un territorio más competitivo en la localización de entidades.

¹⁷³ Gorospe Oviedo (2010) siguiendo a De Pablo Varona (2008). En idéntico sentido Martínez Carrasco (2007, 239).

¹⁷⁴ Ortiz Calle, 2008, 27.

¹⁷⁵ Álvarez Barbeito, P. y Calderón Carrero, J. M., 2008, 53.

¹⁷⁶ Gorospe Oviedo, 2010.

V.2. El régimen de impatriados y ciertas obligaciones de Derecho de la Unión Europea en materia de competencia

Otra salvedad que puede presentarse al régimen de impatriados español es su posible incompatibilidad con ciertas obligaciones que en materia de competencia competen a España en virtud del Derecho de la UE.

En efecto, es sabido que el artículo 107. 1 TFUE¹⁷⁷, para evitar distorsiones –como políticas nacionales proteccionistas, ineficientes, etc.– que puedan obstar la consecución del mercado único competitivo, prohíbe a los Estados miembro la concesión de ayudas selectivas a empresas. Esta prohibición de ayudas de Estado exige la concurrencia de los siguientes presupuestos:

- Que se trate de una ayuda, entendida como cualquier beneficio o ventaja e independientemente de su forma o modo de concesión.
- Que se trate de una ayuda otorgada por el Estado -o sus entidades territoriales- o a través de fondos recursos estatales.
- Que se trate de ayudas otorgadas selectivamente, a favor de ciertas empresas o producciones.
- Que se trate de ayudas que puedan distorsionar (potencialmente) la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Pues bien, a primera vista, podría parecer que la prohibición de ayudas de Estado es una obligación que no debiera afectar al artículo 93 LIRPF por ser ésta una medida fiscal relativa a trabajadores desplazados; mas no es así, pues, como se sabe, el régimen de impatriados también beneficia a las empresas que contratan a éstos¹⁷⁸.

No obstante lo anterior, sin necesidad de verificar la concurrencia del resto de requisitos, el artículo 93 LIRPF va a escapar del ámbito de aplicación de esta prohibición del Derecho de la UE en la medida que es una disposición que no se aplica selectivamente, sino de forma indistinta, razón por la cual ya se advertía, siguiendo el parecer de la Comisión, que “estos regímenes [...] *no se consideran que constituyan ayudas estatales*”¹⁷⁹.

Pero la prohibición de ayudas de Estado no es la única obligación que el Derecho de la Unión Europea impone a los Estados miembros, al contrario, del párrafo Primero del artículo 116 TFUE¹⁸⁰ se deduce que, cuando existan divergencias entre disposiciones de los Estados miembros que puedan falsear la competencia, éstos, tras consulta de la Comisión, deberían eliminar las distorsiones que tales disposiciones provoquen.

Y se dice que deberían pues siendo cierto que esta disposición competencial podría posibilitar que las instituciones comunitarias actuaran contra un Estado miembro, no es lo menos que la tramitación contemplada a tales efectos en el párrafo Segundo del artículo 116 TFUE¹⁸¹ carece de la ejecutividad que tiene el procedimiento y resolución de las infracciones por ayudas de Estado, razón por la cual no

¹⁷⁷ Véase lo dispuesto en el artículo 107. 1 TFUE:

Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

¹⁷⁸ De hecho, Francisco de la Torre, portavoz de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado, consideraba en este sentido que *habría que analizar hasta qué punto ese sistema constituye una ayuda de Estado*, en “¿Es justo que Ronaldo pague menos que tú?”, en El País de 8 de noviembre de 2009.

¹⁷⁹ García Carretero, (2006), 156.

¹⁸⁰ Véase lo dispuesto en el párrafo Primero del artículo 116 TFUE:

En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado interior y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados.

¹⁸¹ En referencia a las consultas a que se hace mención en el párrafo Primero, téngase en cuenta lo dispuesto en el párrafo Segundo del mismo precepto:

Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Parlamento Europeo y el Consejo adoptarán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las directivas necesarias a este fin. Podrán adoptarse cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en los Tratados.

es de extrañar que se haya hecho escaso uso de esta posibilidad que confiere el Tratado... y ello a pesar que de que, si no se alcanzara acuerdo para eliminar las distorsiones, el párrafo Segundo del artículo 116 TFUE autoriza a que puedan adoptarse cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en el TFUE.

Atendiendo a lo dicho, podría haberse pensado (con anterioridad) que el régimen de impatriados español es una de esas disposiciones de un Estado miembro que puede afectar a la competencia, pero esa idea pierde hoy fundamento cuando se comprueba que son varios los países de la UE que están adoptado regímenes tributarios especiales para trabajadores desplazados.

Esta generalización obliga a replantearse si los regímenes de impatriados continúan siendo disposiciones que falsean la competencia entre Estados miembros o si, en cambio, ha pasado a considerarse válidos instrumentos en manos de los mismos en el marco de la competencia fiscal en la imposición directa, aspecto que quedaría entonces fuera del ámbito del artículo 116 TFUE.

Por todo lo anterior, se cree que el régimen de impatriados no resulta incompatible con las obligaciones que en materia de competencia impone el Derecho de la UE a España.

VI. A MODO DE CONCLUSIONES: ES NECESARIA UNA REFORMA DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

Una vez aplacadas las tormentas desatadas contra el régimen de impatriados español con ocasión de su modificación por la LPGE/2010, se cree que es conveniente retomar la petición de su reforma, pues la necesidad de ésta, lejos de haber desaparecido, es hoy más acuciante vistos los regímenes de impatriados más competitivos que se han aprobado en países del entorno.

De esta forma, en las líneas que continúan se van a relacionar posibles soluciones que podrían solventar las cuestiones más problemáticas referidas al inicio de este trabajo, considerándose que a otras menos relevantes se ha dado respuesta en el análisis efectuado del régimen de impatriados.

PRIMERA.—Considerando todo lo expuesto anteriormente, se entiende que la reforma del artículo 93 LIRPF pasa necesariamente, de una parte, por establecer un régimen de impatriados en el que los trabajadores desplazados tributen de acuerdo con el criterio de renta mundial¹⁸², y, de otra, por exigir a éstos una determinada cualificación o habilidad profesional para la aplicación del mismo¹⁸³.

De esta forma se solventarían dos de los aspectos más controvertidos del régimen de impatriados: las situaciones de doble residencia que el mismo puede crear y su aplicación por personas que no cumplan con la que debiera ser su finalidad¹⁸⁴, lo que haría innecesarios presupuestos como el de límite de las retribuciones anuales consagrado en la letra f) del artículo 93 LIRPF por la alarma social que supusieron esos aparentes impatriados que son los futbolistas profesionales.

¹⁸² En este sentido, López Lubián también afirma que la alternativa de reforma fiscal debería pasar necesariamente por gravar la totalidad de la renta mundial del impatriado y no sólo la obtenida en España con lo que se eliminaría la problemática existente y que afectaría bien a la posible doble tributación (falta de seguridad jurídica) o por el contrario a la falta de tributación efectiva (por problemas técnicos o de ausencia de control) de determinadas rentas (López Lubián, 2006, 63).

¹⁸³ En este sentido, sobre el régimen de impatriados español apunta Gorospe Oviedo que la premura con la que se aprobó es la causa de algunos de los defectos de la actual regulación, pues debería haberse circunscrito a aquellos sectores que realmente supongan una mejora científica y tecnológica y aporten un específico know-how (Gorospe Oviedo, 2010).

¹⁸⁴ Un antecedente normativo que podría ayudar a determinar estas personas se encuentra en el artículo 41. 1 letras a), b) y c) de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social —en adelante, Ley de extranjería—, precepto que relaciona una serie de colectivos de personas extranjeras (científicos y técnicos, profesores universitarios, directivos, etc.) en relación con los cuales, por su capacitación, no se precisa solicitar la autorización de trabajo en España ni atender a la situación nacional del empleo para contratarlos laboralmente. Pues bien, este criterio de la Ley de extranjería podría proyectarse al ámbito fiscal, considerándose en consecuencia que las personas no residentes con tales capacitaciones que se trasladen a España por motivos laborales pueden aplicar el régimen de impatriados, ya que los mismos integrarían la finalidad del artículo 93 LIRPF: la atracción de trabajadores cualificados.

Además, de configurarse así el régimen de impatriados, ¿alguien se opondría a que estos trabajadores desplazados se valieran del mismo aunque sus retribuciones superaran los 600.000 euros?. En todo caso, a imagen de la Comisión Laboral Tripartita de Inmigración prevista en el artículo 38. 2 de la Ley de extranjería, sería conveniente crear un órgano en el que confluyeran representantes de los empresarios, de los trabajadores y de la Administración Tributaria en la determinación de quienes son esos desplazados que pueden valerse del régimen de impatriados.

Por otra parte, influencia del régimen de impatriados de los Países Bajos, se estima positivo que la aplicación del artículo 93 LIRPF quede condicionada a que la cualificación o habilidad profesional que justifica el mismo subsista durante todo el periodo de disfrute.

SEGUNDA.—En referencia a los elementos temporales de los que conoce el régimen de impatriados, se insiste en la conveniencia de flexibilizar la prohibición de la residencia previa en España en los diez años anteriores al desplazamiento, adoptando una solución como la del régimen neerlandés en virtud de la cual se descuenta de la duración del régimen de impatriados el plazo de tiempo que el trabajador desplazado haya sido residente durante los años anteriores.

En cuanto a la duración del régimen de impatriados, es necesario también que la misma se acompañe con aquella normativa que permite a los trabajadores desplazados continuar cotizando en sus sistemas de Seguridad Social por un periodo que varía según se trate de un Estado con el que se haya suscrito el correspondiente Convenio¹⁸⁵ o de Estados miembros de la UE¹⁸⁶. La distinta duración de esta posibilidad de cotización en el Estado de origen y del régimen de impatriados podría generar alguna fricción desde el momento en el que ya no sea posible al trabajador desplazado que aplica el artículo 93 LIRPF compatibilizar la residencia y el trabajo en España con la cotización a la Seguridad Social en el Estado de origen.

TERCERA.—En cuanto al contenido del régimen de impatriados, se cree necesario que los beneficios fiscales que comporta el mismo sean adecuados exclusivamente a la finalidad que persigue: la atracción de trabajadores altamente cualificados.

Por esta razón, sin decantarse por una u otra ventaja —exención, reducción, deducción, etc.—, lo que debe consagrarse en el artículo 93 LIRPF es una fórmula por la cual se exonere de tributación los ingresos extraordinarios —rendimientos del trabajo— que el trabajador desplazado percibe por la situación de impatriación.

Así es, consecuencia del traslado del trabajador puede darse una acumulación de los ingresos extraordinarios por situación de impatriación y de las restantes rentas por el empleo, acumulación que no justificaría que, para evitar la incidencia de la progresividad sobre la misma, se extendiese el tratamiento tributario privilegiado a todos los rendimientos del trabajo así obtenidos. Al contrario, siendo el objetivo a perseguir con estos beneficios fiscales el resarcimiento de los mayores gastos que comporta la situación de impatriación, el desplazamiento del trabajador sólo debería legitimar a que se favoreciese la imposición sobre aquellos ingresos extraordinarios percibidos por tal situación.

Por ello, es importante elegir uno u otro tipo beneficio fiscal, pues tendría mayor coherencia con la finalidad del régimen de impatriados otorgar, por ejemplo, importantes reducciones sobre la base imponible¹⁸⁷ atendiendo a los gastos derivados de la situación de impatriación¹⁸⁸ —tal y como se contempla en la normativa reguladora de los regímenes de impatriados neerlandés y francés¹⁸⁹, y a ima-

¹⁸⁵ A título de ejemplo, en los Convenios con países sudamericanos se prevé un periodo inicial de cotización en el Estado de origen de dos o tres años, siendo susceptible de prórroga hasta los tres años, si el país de origen es Venezuela, o los cinco años, si el país de origen es Chile. Más allá los Estados sudamericanos, se han suscrito Convenios con otros países, como Estados Unidos, Canadá o Japón, más susceptibles *a priori* de generar impatriados en España. En relación con estos Estados, es denominador común contemplarse un periodo inicial de cotización en el Estado de origen de cinco años como máximo, prorrogable, en su caso, previo consentimiento de la Autoridad competente.

¹⁸⁶ En relación con éstos, con carácter general y en virtud del correspondiente Reglamento, es aplicable un periodo de doce meses ampliable por otros doce meses previa conformidad de la Autoridad competente.

¹⁸⁷ García Carretero en cambio es favorable a la deducción sobre la cuota, y así, en referencia al artículo 9. 5 TRLIRPF que regulaba el régimen de impatriados español anteriormente y a su finalidad de atraer a trabajadores cualificados, apunta cuál debería ser el sentido de la reforma y cree que *con la solución antes señalada relativa a la previsión de tributación por renta mundial acompañada de una deducción en la cuota en lugar de la aplicación de un tipo fijo sobre las rentas obtenidas en nuestro país, se lograría el objetivo perseguido por el artículo 9. 5 TRLIRPF con una lesión mínima del principio de igualdad e inexistente por lo que al principio de capacidad económica se refiere* (García Carretero, 2006, 157).

¹⁸⁸ En este sentido, sobre el sentido de la reforma del régimen de impatriados, López Lubián sostiene que *otra posibilidad sería incluir dentro de la determinación del rendimiento neto del trabajo (art. 15 del Texto Refundido de la Ley del IRPF) como gastos específicos de los impatriados los referentes al traslado a nuestro país o los correspondientes al alquiler de la vivienda utilizada en España* (López Lubián, 2006, 63).

¹⁸⁹ Aunque hace referencia al límite anual de retribuciones, sintomática de por dónde debería ir la reforma del régimen de impatriados es la opinión de Gorospe Oviedo, quien entiende al respecto que *lo más razonable sería suprimirlo y otorgar ayudas exclusivamente a aquellos científicos o ejecutivos que generen un valor añadido con su traslado a España, o bien estable-*



gen del beneficio fiscal previsto para los *impatriados interiores* en el artículo 20. 2 letra b) LIRPF— que conceder tipos de gravamen reducidos para todos o algunos de los rendimientos obtenidos por los impatriados —que es lo que sucede en los regímenes de impatriados español y portugués respectivamente—, pues con esta última opción se estaría otorgando (inmerecidamente) un tratamiento tributario privilegiado, no sólo a los gastos derivados de la situación de impatriación, sino también a los sueldos y salarios de los impatriados que se corresponden con el desarrollo normal de sus empleo y que hubieran igualmente percibido si el trabajo lo hubieran realizado en el Estado de origen del trabajador, no debiendo por ello ser beneficiados fiscalmente ni escapar en consecuencia de la incidencia de la progresividad.

En definitiva, a modo de epílogo, es necesaria una reforma del régimen de impatriados por la cual España pase de tener una Ley Beckham a la aplicar una Ley Einstein¹⁹⁰.

cer reducciones en la imposición sobre la renta que permitan mantener cierta progresividad en el impuesto (aplicando una fórmula similar a la holandesa o a la francesa con una reducción del 30 por 100 sobre el IRPF) (Gorospe Oviedo, 2010).

¹⁹⁰ Juego de palabras que se toma, en sentido contrario, de la manifestaciones del Diputado Herrera Torres (Grupo Parlamentario ERC-IU-Iniciativa per Catalunya Verds) con motivo de la tramitación de la reforma del régimen de impatriados (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados* correspondiente a la sesión plenaria número 112 celebrada el 11 de noviembre de 2009, pág. 7).

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2008): “Reflexiones sobre el régimen especial de los impatriados en el IRPF”, *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 309, CEF.
- (2010): *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblio.
- ANIBARRO PÉREZ, S. (2008): *El régimen especial para trabajadores desplazados en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, Lexnova.
- BAKKER, A.; EL JOHARI, R. y SWAAK, S. (2006): *The Netherlands chapter en International expatriate employment handbook*, Kluwer Law International.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2010): *Trabajos dependientes en Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS.
- CERIONI, L. (2008): “New rules for resident/Non-Domiciled taxpayers in the United Kingdom”, *Bulletin for International Taxation*, núm. 12, IBFD.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2006): “Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 17, Aranzadi.
- CORDÓN EZQUERRO, T. (2005): “Régimen fiscal de los impatriados y expatriados” Información Comercial Española, *Revista de Economía*, núm. 825, ICE.
- DE PABLO VARONA, C. (2008): “El régimen fiscal de los deportistas desplazados («impatriados») y la Renta de los No Residentes”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23, Aranzadi.
- DE PALACIO RODRÍGUEZ-SOLANO, J. (2007): “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación – Colaboración 25/07 – Volumen 4/2007*, IEF.
- DÍAZ SÚPICO, G. (2010): “Una vuelta de tuerca a la Ley «Beckham»”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, Aranzadi.
- DURÁN CALVO, A. y otros (2008): “Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados”, *El Fisco*, núm. 144.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2009): “Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y el Reino Unido”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, Aranzadi.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2006): “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”, *Monografías*, núm. 1, AEDAF.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. (2010): “Los regímenes opcionales de «impatriados» y de no residentes en la imposición sobre la renta”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, Aranzadi.
- LAGERBERG, F. (2008): “Residence and domicile (Remittance Basis)”, *British Tax Review*, núm. 5, Thomson - Sweet & Maxwell.
- LÓPEZ LUBIÁN, J. I. (2006): “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación – Colaboración 04/06 – Volumen 1/2006*, IEF.
- LUÍS, J. P. (2010): *Residente não habitual*, *Diario Oje* de 20 de enero.

- MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D. (2005): “El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o régimen de «impatriados»”, *Carta Tributaria – Monografías*, núm. 16, CISS.
- MARTÍNEZ CARRASCO, J. M. (2007): “El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, Aranzadi.
- MICHAUD, P. (2008): “Régime des personnes impatriée”, *Etudes Fiscales Internationales*. Disponible en <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/01/1c11a6f0580cde9786709249de5938fc.pdf>.
- NÚÑEZ ZUBILLAGA, I. (2005): “Rodaje práctico del régimen de impatriados”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, Aranzadi.
- ORTIZ CALLE, E. (2008): “El régimen fiscal de los «impatriados» en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23, Aranzadi.
- PLAZA ROMERO, F. (2010): *Fiscalidad internacional de los deportistas*, Aranzadi.
- PÖTGENS, F. (2007): *Income from international private employment*, IBFD.
- VAN RUITEN, H. (2008): *Employment in the Netherlands: Conditions of employment, tax and social security aspects*, Loyens & Loeff series.