



Grado de Relaciones Laborales y Recursos Humanos
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Universidad Miguel Hernández
Trabajo Fin de Grado

RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

Realizado por la alumna: Ester Millán Cano

Tutora: Prof.^a Tatiana Compañ Parodi

Curso Académico 2015/2016

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es de analizar y conocer el régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español establecido en el art.93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF; régimen al cual podrán acogerse los trabajadores que se desplacen a territorio español a consecuencia de un contrato de trabajo o por la adquisición de la condición de administradores de entidades.

Este régimen se concede a los desplazados que adquieran la residencia fiscal en España, la posibilidad de elegir entre tributar por sus rentas mundiales en IRPF – como cualquier contribuyente residente en nuestro país - , o bien tributar conforme a unas normas próximas a las que rigen para los no residentes y ello durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco periodos impositivos siguientes.

Tras la reforma operada en el IRPF por la Ley 26/ 2014, de 27 de noviembre (en vigor desde 1 de enero de 2015), se vieron suprimidos algunos requisitos de acceso al mencionado régimen especial como es el límite cuantitativo de 600.000 euros o que los trabajos debieran de realizarse efectivamente en España. Por otro lado, con la citada reforma se produjo un cambio bastante significativo por el cual los deportistas se vieron excluidos de poder aplicarse el régimen.

El régimen especial y las nuevas modificaciones van dirigidos a fomentar la llegada a España de trabajadores cualificados, para así aumentar la economía española.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
1. INTRODUCCIÓN	4
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	8
3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	22
4. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN TRIBUTARIA	26
5. EXCEPCIONES LEGALMENTE PREVISTAS A LA DURACIÓN DE LA OPCIÓN ..	31
5.1. Renuncia al régimen especial	31
5.2. Exclusión del régimen especial	32
6. CONCLUSIONES	34
7. FUENTES CONSULTADAS	37
7.1. Webgrafía.....	37
7.2. Referencias bibliográficas	37



ABREVIATURAS

Art.	Artículo.
CE	Constitución Española.
DGT	Dirección General de Tributos.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo).
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre).
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre).
RD	Real Decreto.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (Real Decreto Legislativo 439/2007, de 30 de marzo).
RJ	Repertorio de jurisprudencia.
SS	Seguridad Social.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional.

1. INTRODUCCIÓN

Vivimos en un mundo el cual cada día se encuentra más internacionalizado, por lo que, por diversas razones son actualmente muchos los trabajadores y empresarios que tienen la necesidad de buscar trabajo y negocios fuera de su país.

España consciente de esta necesidad ha adoptado una serie de medidas al respecto para así, atraer a nuestro territorio a trabajadores cualificados o especializados, y, con ello generar valor añadido a la economía y a las empresas españolas. Para ello se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico un régimen especial para los trabajadores que se desplazaran a territorio español a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas, fiscales, administrativas y del orden social.

Según MENÉNDEZ DE MIGUEL: “La impatriación, es decir, la contratación de trabajadores procedentes de otros países, es una política de internacionalización del factor humano de elevada importancia ya que, en función del país en el que nos encontremos, el tratamiento fiscal que reciben estos trabajadores desplazados es muy diferente”¹.

Empleando los términos de CARMONA FERNANDEZ: “El legislador español ha decidido utilizar el instrumento fiscal como un incentivo, indudablemente «generoso», para tratar de incorporar este tipo de personal cualificado al mercado laboral español”².

Como observa MARTÍN-ABRIL Y CALVO “Hasta la aparición de este régimen especial no existía en nuestro IRPF norma alguna que incentivara el desplazamiento de trabajadores extranjeros hacia nuestro país. Sí se contaba y se sigue contando, en cambio, con disposiciones que otorgan un trato de favor a los contribuyentes que, desplazándose a trabajar al extranjero, conservan su residencia en España”³.

¹ MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. Teresa.: «Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados». En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015, pág. 1.

² CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor.: «Residencia habitual en territorio español», CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. (Dir.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pg. 253.

³ MARTÍN-ABRIL Y CALVO, Diego.: «El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Régimen de "Impatriados"», en *Carta Tributaria*», Monografías, núm. 16, 2005, pág. 3

La esencia de este régimen especial radica en permitir que los Impatriados que adquieran su residencia fiscal en España y cumplan ciertos requisitos puedan escoger entre tributar con arreglo a las reglas generales del IRPF (al igual que cualquier otra persona física residente en nuestro país) o hacerlo conforme a determinadas normas del IRNR, sin perder su condición de contribuyentes del IRPF⁴.

Por otro lado, compartiendo la opinión de ORTIZ CALLE, el régimen especial “otorga un trato de favor para los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español al objeto de formalizar un contrato de trabajo”⁵.

La aplicación de este régimen es opcional para el trabajador y viene regulada en el artículo 93 de la LIRPF y en los artículos 113 a 120 del RIRPF. Aunque la decisión de acogerse al régimen le corresponde al trabajador, a los empleadores también puede afectarles dado que, a menudo, los salarios se pactan netos o libres de impuesto y, en tales casos, el ahorro fiscal que puede conseguir el contribuyente redundaría en un beneficio del empresario⁶.

Tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre por la que se modifican la LIRPF, la LIRNR y otras normas tributarias, así como del RD 633/2015, de 10 de junio, se ha modificado considerablemente el régimen especial de los trabajadores desplazados a España. Uno de los cambios más llamativos ha sido la expresa exclusión de las contrataciones de deportistas profesionales, los cuales no pueden acogerse, desde 1 de enero de 2015, al régimen especial. No obstante, aquellos que vinieran aplicándolo con anterioridad a la fecha mencionada podrán continuar con su aplicación. Así mismo, se ha suprimido el límite cuantitativo de 600.000 euros anuales existente en la anterior redacción y, desde la entrada en vigor de la reforma, el contribuyente que opte por la aplicación del régimen especial tributará en España por la

⁴ Al respecto también ha opinado MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. Teresa en su obra «Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados». Ob.cit., pág. 1.

⁵ ORTIZ CALLE, Enrique: «El régimen fiscal de los “Impatriados” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales». Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, núm. 23, 2008, pág. 1.

⁶ Se ha pronunciado al respecto MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. Teresa en su obra «Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados». ob.cit., pág. 1.

totalidad de los rendimientos del trabajo que perciba, con independencia del lugar de su obtención (al contrario de lo que sucede con otras clases de rentas).

Hemos elegido este régimen especial para desarrollar nuestro Trabajo de Fin de Grado porque concurren en él dos circunstancias que llamaron nuestra atención.

Por un lado, se trata de un régimen popular debido a la publicidad que, hace algunos años, recibió en la prensa –especialmente deportiva– y estábamos interesados en conocer su funcionamiento y requisitos de aplicación. En efecto, este régimen especial adquirió cierta fama al ser utilizado por los futbolistas extranjeros que contrataban los equipos nacionales, siendo el primero de ellos el exjugador del Real Madrid, David Beckham, en honor al cual la norma que introdujo el régimen en nuestro Ordenamiento comenzó a denominarse “Ley Beckham”.

Por otro lado, nos resultó llamativo el saber que había sido uno de los regímenes que mas modificaciones había sufrido en los últimos años, hasta el punto de llegar a excluir de su ámbito de aplicación, tal y como anticipábamos anteriormente, a los sujetos que, precisamente, lo dieron a conocer: los deportistas profesionales.

El objetivo de este trabajo será analizar el régimen especial mencionado. Concretamente, se estudiarán en profundidad los requisitos que, a día de hoy, la normativa tributaria exige para su aplicación (los cuales, según hemos avanzado, han variado tras la última reforma de la LIRPF y de su Reglamento) y se analizará el funcionamiento de este régimen, así como el ejercicio de la opción para su aplicación, la posibilidad de renunciar a la opción ejercitada y los supuestos de exclusión.

Para ello, en primer lugar comenzaremos por delimitar el ámbito de aplicación, es decir, quienes pueden aplicar el régimen especial o, lo que es lo mismo, a quienes se dirige la opción tributaria cuyo ejercicio posibilitará el acceso al régimen. Esto nos permitirá conocer los requisitos exigidos por la normativa tributaria, cuyo incumplimiento determinará la exclusión del optante del ámbito aplicativo de aquél.

En segundo lugar, se analizará el contenido del régimen, lo que nos permitirá conocer cómo tributan los contribuyentes acogidos al mismo.

En tercer lugar, se estudiarán los requisitos de tiempo y forma a los que se sujeta el ejercicio de la opción, esto es, el modo y el plazo en que los particulares deben comunicar explicará a la Administración su voluntad de acogerse al régimen.

En cuarto lugar, se analizará la forma en la que el contribuyente podrá renunciar a la aplicación del régimen especial así como las circunstancias que podrán determinar su exclusión.

Por último, dedicaremos un epígrafe a la exposición de las conclusiones alcanzadas en la elaboración de este Trabajo Fin de Grado.



2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Para poder hablar sobre cómo la tributación afecta a los trabajadores desplazados, debemos dirigirnos a la LIRPF, ya que es en esta Ley dónde se encuentra regulado el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, concretamente en el artículo 93, cuyo apartado primero establece que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el IRNR (con ciertas especialidades) sin perder su condición de contribuyentes del IRPF, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

En términos de RODRÍGUEZ VEGAZO: “La norma igualmente beneficia a los empleadores españoles, pues pueden ofrecer mejores condiciones retributivas debidas a una fiscalidad más favorable, al ser la tributación por el IRNR más baja que la del IRPF sobre todo cuando se trata de rentas altas”⁷.

A través del siguiente análisis, procedemos a facilitar la comprensión del art. 93 de la LIRPF citado.

Siguiendo a ÁLVAREZ BARBEITO Y CALDERÓN CARRERO, nos debemos centrar, en primer lugar, en “las personas físicas (hasta la fecha no residentes en nuestro país) que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español”⁸, siempre y cuando estas personas físicas cumplan las condiciones que más adelante explicaremos.

El primer apartado del art. 93 de la LIRPF plantea la necesidad de concretar las condiciones requeridas para considerar que una persona física es residente en España, toda vez que, como indicaban los autores mencionados, la adquisición de dicha

⁷ RODRÍGUEZ VEGAZO, Antonio: «Regímenes especiales», en AA.VV, «*Guía: Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas*», CISS, 2007, pág.1110.

⁸ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Reflexiones sobre el régimen especial de los Impatriados en el IRPF». *En revista de contabilidad y tributación*, núm. 74, 2008.pág. 8.

residencia es el primer requisito que debe ocurrir para que el régimen especial resulte aplicable.

A tal efecto, debemos dirigirnos a los artículos 8 y 9 de la LIRPF. El art.8 establece en su apartado a), que serán contribuyentes por el IRPF «*las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español*», mientras que, el art. 9, se encarga de delimitar el concepto de “residencia habitual” en territorio español.

Así, extrapolando la primera circunstancia mencionada en el apartado 1 del art.9 de la LIRPF, el desplazado debe permanecer en territorio español más de 183 días durante un año natural⁹. La Ley no exige que estos 183 días sean consecutivos, por lo que pueden ser de carácter alterno, pero sí, deben de computarse independientemente para cada año natural.

En este sentido, el art.9 de la LIRPF aclara que «*para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país*».

Ni la LIRPF ni el RIRPF aclaran qué debe entenderse por “ausencia esporádica”. No obstante, de acuerdo con GARCÍA NOVOA, “el concepto de ausencia esporádica parecía aludir no tanto a la duración de la ausencia, sino a determinadas características de la misma, que permiten deducir un ánimo de retorno”¹⁰.

En el mismo sentido, el TEAC ha indicado que un individuo que reside habitualmente en España y se desplaza al extranjero durante varios meses al año es residente en España, dado que tales ausencias son esporádicas en la medida en que no

⁹ DGT consulta vinculante V0803/15 de 13 de marzo. En el caso planteado el consultante se traslada a España junto con su familia y adquiere la residencia fiscal en España por permanecer en territorio español durante 183 días en el año natural.

Por otro lado, DGT consulta vinculante V3235/13 de 4 de noviembre; para que el consultante pudiera aplicarse el régimen especial antes debe adquirir su residencia fiscal en España y para ello debe demostrar haber permanecido en territorio español 183 día en un año natural.

¹⁰ VV.AA GARCÍA NOVOA, César, YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): «*Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*». Lex Nova, España, .2000, pág.131.

son de larga duración ni ininterrumpidas porque tal sujeto regresa a España entre viaje y viaje¹¹.

Las ausencias esporádicas del contribuyente se consideran como permanencia en España, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. “Estas ausencias esporádicas no se descuentan, sino que se computan para determinar el periodo de permanencia en territorio español”¹². En el caso de que el desplazamiento se realizase a un paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días dentro del año natural.

A título de ejemplo, imaginemos que el 31-3-2016 vuelve a España una persona que llevaba varios años en el extranjero, alquilando una casa que va a constituir su residencia habitual. Durante los meses de julio, agosto y septiembre, estuvo en el país de origen, para acabar de resolver los asuntos que tenía pendientes.

En este caso el periodo durante el cual el sujeto ha residido efectivamente en España comprendería los meses de abril, mayo, junio, octubre, noviembre y diciembre. Pero además, se computan también los meses de julio, agosto y septiembre, al considerarse como ausencias temporales¹³.

Tras la reforma fiscal, no se deben de computarse las estancias temporales en España que hayan sido a consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

Según ORTÍZ CALZADILLA, “hay que precisar que el concepto de residencia fiscal es autónomo y distinto del concepto de residencia a efectos de inversiones extranjeras o de inmigración de tal forma que el mero hecho de permanecer por más de seis meses en un España o, alternativamente, concurriendo las circunstancias indicadas

¹¹ Resolución TEAC de 9 de julio de 1998 (NFJ007265).

¹² CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor : “*Guía del impuesto sobre la Renta de los No Residentes*”, ed. 2º, S.A. CISS, España, 2005, pág.75.

¹³ Sobre el particular puede consultarse VV.AA., SEIJO PÉREZ, Francisco Javier (dir. y coord.): *Memento práctico. IRPF*, ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2016, marginal núm.332.

anteriormente un contribuyente puede ser residente fiscal aunque no lo sea a otros efectos”¹⁴.

Compartimos la opinión de ÁLVAREZ BARBEITO Y CALDERÓN CARRERO , quienes consideran que “la aplicación de los criterios de residencia debe hacerse de una manera uniforme respecto de todos los sujetos, independientemente de que la aplicación del artículo 93 de la LIRPF conduzca en la práctica a interpretar restrictivamente algunos de ellos, pero no con el objeto de negarles su condición de residentes si realmente lo son, sino a los solos efectos de impedir que estos sujetos puedan hacer uso del régimen especial que comentamos”¹⁵.

El segundo criterio que establece el art. 9.1 de la LIRPF, considera residente en España a aquellos sujetos cuyo núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos radique en nuestro país, de forma directa o indirecta.

Se entiende por núcleo principal de intereses el lugar donde se concentre la mayor parte de las inversiones de su sujeto, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus negocios, también puede admitirse el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas¹⁶.

Este segundo punto de conexión que establece la legislación española es el denominado «centro de intereses económicos», cuya acreditación determinará asimismo la residencia habitual en España.¹⁷

Esto significa que, para la determinación del núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente, se deberá de computar como rentas o bienes españoles las rentas o los bienes que el contribuyente tenga situados en territorio español aunque

¹⁴ ORTÍZ CALZADILLA, Rafael.: «Régimen fiscal del residente no domiciliado». *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm.2, 2006, pág. 3.

¹⁵ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Reflexiones sobre el régimen especial de los Impatriados en el IRPF». Ob.cit., pág. 16.

¹⁶ <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento>. Consultado el día 21/07/2016.

¹⁷ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Reflexiones sobre el régimen especial de los Impatriados en el IRPF». Ob.cit., pág.11.

algunos de esos bienes hayan sido obtenidos o poseídos por el contribuyente a través de una entidad extranjera.

Según la opinión de ÁLVAREZ BARBEITO Y CALDERÓN CARRERO “ parece que habrá que atribuir la residencia habitual en España a aquellos sujetos que se desplazan a territorio español solos, sin su familia, con el único fin de desarrollar una actividad laboral en virtud de la cual van a obtener la mayor parte de sus rentas durante un período de tiempo más o menos largo, manteniendo en su país de origen todo su patrimonio, circunstancia que no será infrecuente entre los trabajadores que prevean regresar allí una vez finalizado el período de expatriación”¹⁸.

A modo de curiosidad, nos gustaría recordar que con anterioridad a la reforma puesta en vigor el 1 de enero de 2015, se permitía a los deportistas acogerse al régimen especial para los trabajadores desplazados a territorio español. Con ello quiero decir, que aunque la mayor parte del tiempo los deportistas se encontraban fuera del territorio español, se les consideraba residentes habituales puesto que conservaban su vivienda, su centro de intereses económicos y sus principales relaciones familiares localizadas en territorio Español.

Por otro lado, como complemento a las dos circunstancias analizadas, la LIRPF efectúa dos precisiones que deben ser tenidas en cuenta a la hora de determinar la residencia habitual en España. La primera de ellas es la presunción establecida en el párrafo 2º del art. 9.1.b) de la LIRPF, conforme al cual “*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel*” (...).”

En este caso habrá de observarse si los familiares han permanecido en territorio español durante 183 días durante el año natural, o, si el centro de intereses económicos del cónyuge y de los hijos menores de edad se encuentra localizado en España. Cuando

¹⁸ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Reflexiones sobre el régimen especial de los Impatriados en el IRPF». Ob.cit., pág. 17 y ss.

el contribuyente es calificado como residente fiscal en España es porque se ha demostrado que su familia puede acreditar las condiciones anteriores, debiendo ser precavidos, puesto que se trata de una presunción *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, ya que la Administración puede demostrar que un sujeto es residente en España aunque su cónyuge e hijos no lo sean.

Siguiendo a ÁLVAREZ BARBEITO Y CALDERÓN CARRERO “las autoridades fiscales españolas, por regla, solo aceptan como medio de prueba para destruir la presunción la aportación de un « certificado de residencia fiscal» emitido por las autoridades fiscales del correspondiente país extranjero, sin que tampoco en este caso tengan eficacia otro tipo de certificados con los que puedan acreditarse otras modalidades de residencia”¹⁹.

Coincidimos con MENÉNDEZ DE MIGUEL cuando indica que “ha de tenerse en cuenta que para la aplicación del régimen especial de Impatriados, la adquisición de la residencia fiscal en territorio español tiene que venir motivada por el desplazamiento del trabajador a territorio español y no por circunstancias que tengan lugar con posterioridad, como por ejemplo el traslado de su familia a territorio español”²⁰.

A modo de ejemplo para este supuesto encontramos la consulta vinculante núm. 2113/14, de 1 de agosto, en la que se manifiesta que el trabajador no adquirió su residencia fiscal en España con ocasión de su desplazamiento a territorio español ordenado por su empleador con efectos 1 de enero de 2011. En consecuencia, aunque en el año 2014 adquiriera la residencia fiscal en España por motivo del traslado de su familia a territorio español, el trabajador no podrá optar en 2014 por dicho régimen especial.

¹⁹ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Reflexiones sobre el régimen especial de los Impatriados en el IRPF». Ob.cit., pág.13.

²⁰ MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. Teresa: «Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados». Ob.cit., pág. 3.

Cuando un trabajador se desplaza a territorio español y junto a él se desplacen sus familiares ²¹(cónyuge e hijos) habrán de examinarse las circunstancias personales de cada uno a fin de determinar a quienes asiste la opción tributaria por el régimen especial. Cabría aclarar que cuando el trabajador desplazado con su familia, opta por acogerse a este régimen especial y su cónyuge también, ya no podrá optar por la tributación conjunta puesto que el régimen especial y la tributación conjunta son incompatibles.

Por otro lado, la segunda precisión que anunciábamos más arriba se recoge en el apartado 2 del art.8 de la LIRPF, de acuerdo con el cual, cuando un contribuyente acredite su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, no perderá su condición de contribuyente por el IRPF español, ni en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia ni en los cuatro periodos impositivos siguientes²². Esto es lo que se denomina “norma de cuarentena fiscal”²³, que fue introducida con el objetivo de dificultar la deslocalización en paraísos fiscales. Se trata de una norma un poco singular puesto que utiliza un criterio de residencia que no se emplea habitualmente, como es la nacionalidad, de modo que puede afectar a trabajadores españoles en empresas situadas en paraísos fiscales. A modo de ejemplo piénsese en una persona que traslada en 2016 su residencia fiscal a Mónaco, probando que ha residido en dicho lugar durante 190 días de forma continuada en ese año. Para este caso podemos considerar dos situaciones; la primera, en caso de que el sujeto no sea de nacionalidad española y haya acreditado su residencia en otro país, tributaría por las rentas obtenidas en España durante 2016 como no residente, al igual que en los años siguientes. La segunda posibilidad, es que el sujeto tuviera nacionalidad española, caso en el cual, al ser Mónaco un país considerado paraíso fiscal, durante 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 tributaría por su renta mundial en España por el IRPF. Sólo a partir de 2021 tributaría como no residente por las rentas obtenidas en España²⁴.

²¹ DGT consulta vinculante V0275-14 de 5 de febrero de 2014, en la que se explica que el régimen especial no resulta extensible al resto de miembros de la unidad familiar.

²² Sobre el particular, puede consultarse el memento VV.AA., SEIJO PÉREZ, Francisco Javier (dir. y coord.) : *Memento práctico. IRPF*, ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2016, marginal núm. 320.

²³ *Ibíd.* marginal núm. 334.

²⁴ *Ibíd.* marginal núm. 338.

La acreditación de la residencia fiscal se realiza mediante un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales competentes, salvo que se trate de un paraíso fiscal, en cuyo caso deberá probar una estancia en el mismo de 183 días²⁵.

A modo de resumen, diremos que el primer y más elemental requisito para poder ejercitar la opción por el régimen especial es que la persona física desplazada adquiera la condición de residente en España pues, de lo contrario no sería, siquiera, contribuyente del IRPF, es decir, no estaría en el ámbito de aplicación de la Ley que establece la opción. Pero para que el contribuyente pueda ejercitar la opción han de concurrir los requisitos específicos que enumeraremos y explicaremos a continuación.

Antes de adentrarnos en el estudio de dichos requisitos, quisiéramos indicar que, el régimen especial estudiado en este Trabajo de Fin de Grado ha sido generalmente considerado un beneficio tributario de carácter extrafiscal cuya finalidad, según se ha dicho, es fomentar el desplazamiento a España de trabajadores cualificados. Para ORTIZ CALLE, en cambio, “el artículo 93 no puede calificarse como una disposición de carácter extrafiscal, sino más bien como un beneficio fiscal o bonificación que en última instancia pretende procurar más ingresos para las arcas públicas, en la medida en que se configura un régimen más favorable para un sector muy específico de futuros contribuyentes a los que se pretende atraer hacia España, lo cual podría inscribirse en el marco de una política económica que tuviera como objeto, supuestamente, mejorar cualitativamente la composición de nuestro mercado laboral”²⁶.

Por otro lado, la consideración del régimen especial como un beneficio tributario ha llevado a algunos autores a plantear la posible vulneración del principio de igualdad tributaria, consagrado en el art. 31.1 de la CE. En este sentido MARTINEZ-CARRASCO PIGNATELLI indica que el régimen “parece vulnerar el principio constitucional de igualdad tributaria, constituyendo un privilegio para aquellos a quienes va dirigido, sin que, dicho sea de paso, el legislador español introduzca exigencia alguna de reciprocidad en el ordenamiento jurídico tributario del país

²⁵ Sobre el particular, puede consultarse el memento VV.AA., SEIJO PÉREZ, Francisco Javier (dir. y coord.) : *Memento práctico*. IRPF, ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2016, marginal núm. 325.

²⁶ ORTIZ CALLE, Enrique: “El régimen fiscal de los “Impatriados” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales”. Ob.cit., pág. 3.

extranjero del que procede el desplazado, de manera que se ofrezca un tratamiento similar a la persona física española que se desplace al mismo por razones de trabajo”²⁷. Para este autor “el régimen fiscal especial concede un trato de favor a un círculo de contribuyentes (...) introduciendo necesariamente desigualdad respecto de otros preceptores de rentas de la misma naturaleza”. Frente a lo anterior, PALAO TABOADA, a cuya argumentación nos sumamos, ha puesto recuerda que “nuestro Tribunal constitucional puso de relieve que las normas que articulen exenciones tributarias resultan compatibles con el principio de igualdad, en tanto en cuanto persigan un fin legítimo desde el punto de vista constitucional y sean proporcionadas”²⁸.

Tras estas consideraciones, nos referimos, a continuación, a las exigencias legales que delimitan el ámbito subjetivo del régimen especial.

Y es que para que los contribuyentes desplazados puedan optar por la aplicación de dicho régimen, han de cumplir una serie de requisitos, que vienen establecidos en el apartado 1 del art. 93 de la LIRPF.

En primer lugar, se exige que el contribuyente no haya sido residente habitual en España “en los últimos 10 años anteriores a su desplazamiento” a territorio español²⁹.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de abril de 2016³⁰, se ocupa de un asunto en el que la Administración había denegado a un contribuyente la posibilidad de aplicar el régimen especial, precisamente, por no haber cumplido el requisito de no haber sido residente habitual en España en los últimos 10 años anteriores, puesto que había presentado por error la autoliquidación de 2009. En 2012 el contribuyente solicita la rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2009, la cual fue estimada por resolución el 5 de abril de 2013 en la que se

²⁷ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel.: «El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF». *En Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2007, pág. 21.

²⁸ PALAO TABOADA, Carlos.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas, REDF*, nº 124, 2004, págs. 776 y ss.

²⁹ Tras la reforma de 2014, la referencia es a periodos impositivos y no a años, en la práctica puede tener poca incidencia puesto que el periodo impositivo a efectos de IRPF coincide con el año natural.

³⁰ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia nº 446/2016, de 19 de abril de 2016.

afirmó que con la documentación aportada por el contribuyente quedaba probado que durante el ejercicio 2009 el interesado no fue residente en España. El demandante expone que *“ha obtenido la rectificación de su autoliquidación por el IRPF ejercicio 2009 por parte de la AEAT, de modo que se dejaría sin efecto el único argumento utilizado por la Administración para denegar la solicitud. Suplica en su escrito de demanda el reconocimiento de su derecho a tributar por el régimen especial del IRPF aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español desde el ejercicio 2012 y los cinco periodos impositivos siguientes”*. Por lo tanto el juez estima la demanda y permite al contribuyente tributar por el régimen especial puesto que se trata de un error Administrativo.

En cambio, en la resolución del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de febrero de 2015³¹, en la que se recurre por la parte actora la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 23 de julio de 2012, donde *“el TEAR desestimó la reclamación planteada por el actor contra el Acuerdo de la Agencia Tributaria por el que se desestimó el ejercicio de la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En esa Resolución el TEAR considera que, al amparo de lo previsto en el artículo 93 LIRPF el actor no había acreditado que no hubiera residido en España en los 10 años anteriores a la fecha de la solicitud, ya que a él le correspondía la carga de la prueba y no había acreditado que durante todo el tiempo de esos 10 hubiese residido fuera de España, teniendo en cuenta, además, que había presentado autoliquidaciones por IRPF de los años 2003 a 2007 en España”*.

El actor señala en la demanda que ha residido fuera de España desde septiembre del año 1998 hasta abril de 2009 trasladándose a España en mayo de 2009 para trabajar en la empresa Aguirre Newman Madrid S.A. y que, por cumplir los requisitos previstos en la legislación entonces vigente, optó por el régimen especial de tributación por el IRNR, el 20 de octubre de 2009, habiéndole sido denegada tal opción por la administración, el 25 de enero de 2010. El problema radica en que el actor presentó declaraciones por el IRPF durante los ejercicios de 2000 a 2007, pero ello no acredita que fuera residente en

³¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia nº 248/2015, de 18 de febrero de 2015.

España, tal y como pretende la Administración. Por lo tanto, entiende el Tribunal que debe estimarse el recurso “y de anulase la resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho, reconociendo el derecho del actor a que le sea aplicable el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, solicitado a la administración en su escrito de el 20 de octubre de 2009, y que le fue denegado por la misma.

Coincidimos , con BARREAL GARCÍA cuando señala que el requisito de que el contribuyente no haya residido en España en los 10 años anteriores a su desplazamiento “se ha establecido para garantizar el régimen especial sólo sea de aplicación a personas físicas residentes fiscales en otro país que se desplacen a territorio español y evitar que se pueda aplicar a personas que, siendo residentes fiscales en España, simuladamente cambien su residencia fiscal a otro país para inmediatamente volver a trasladar su residencia a España y disfrutar de un régimen de tributación más favorable que el aplicado cuando eran residentes en España.(...) porque el fin del régimen especial no es actuar como un beneficio fiscal sino como un incentivo fiscal (...)”³².

Desde nuestro punto de vista se trata de un requisito desmesurado debido a que 10 años es un intervalo de tiempo muy amplio. En nuestra opinión, si el legislador quiere fomentar el desplazamiento a España de trabajadores residentes en el extranjero no debe perder de vista que, en la actualidad, dichos desplazamientos rara vez son permanentes y que, con frecuencia, en un lapso de pocos años un mismo trabajador puede ser objeto de diversos destinos. Por ello sería conveniente valorar la posibilidad de reducir el periodo durante el cual se exige que un contribuyente no haya sido residente en España para poder ejercitar la opción por el régimen especial y como contrapartida, quizá también habría de reducirse el tiempo durante el cual el régimen especial resulta aplicable.

En similar sentido se ha pronunciado la doctrina científica. Así, GOROSPE OVIEDO ha señalado que “dadas las actuales condiciones de movilidad de los

³² BARREAL GARCÍA, José Manuel: «El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma». *Instituto de estudios fiscales*, vol.17, 2014,pág. 30.

trabajadores se nos antoja un plazo demasiado largo. Por ejemplo, en Portugal tienen un régimen [...] donde el plazo es de cinco años”³³.

También CHICO DE LA CÁMARA ha observado que “este requisito puede ser excesivo habida cuenta de la alta movilidad laboral en el plano internacional, aparte de que discrimina a los nacionales españoles que serán los que normalmente tendrán más dificultades para computar una residencia fuera de España durante más de diez años”³⁴. No obstante, como añade el citado autor, se trata de una discriminación inversa permitida por el Derecho comunitario.

La segunda exigencia requerida por el art. 93.1 de la LIPF en su letra b) es que el desplazamiento al territorio español obedezca a una de las siguientes dos circunstancias:

- Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales³⁵.

Según el tenor literal del precepto citado, la mencionada condición se entenderá cumplida “cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este”.

De acuerdo con MADRIGAL GARCÍA Hay, “este requisito exige al contribuyente la existencia de un contrato de trabajo, por lo que hace que no sea posible el desplazamiento para la búsqueda de trabajo en territorio español. También es importante decir que la duración del contrato o el de la carta de desplazamiento, tienen que ser al menos del tiempo necesario para que el contribuyente pueda adquirir la residencia fiscal en España”³⁶.

³³ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio.: «Los regímenes opcionales de “Impatriados y de no residentes en la imposición sobre la renta»». En Revista Quincena Fiscal, nº7, Aranzadi, SA, Cizur Menor, 2010, pág.5.

³⁴ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo.: «Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país»». Revista Jurídica del Deporte, núm. 17, 2006, pág.164.

³⁵ DGT consulta vinculante V0202-16 de 21 de enero de 2016, en este caso se plantea que el desplazado adquiere su residencia fiscal en España debido a que su desplazamiento se debe a un contrato de trabajo y procede a solicitar el régimen especial.

³⁶ MADRIGAL GARCÍA, Juan Antonio: «El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativa de reforma»». Instituto de estudios fiscales, vol.17, 2012, pág. 66.

Por su parte, GOROSPE OVIEDO pone de manifiesto que “la firma del contrato puede ser previa o posterior al desplazamiento, bastando que sea anterior a la adquisición de la residencia en España”³⁷.

- La segunda de las circunstancias que pueden motivar el desplazamiento a España según el art.93.1.b) de la LIRPF anteriormente aludido es la adquisición por el sujeto de la condición de administrador de una entidad³⁸ en la que, o bien participe, o bien tenga una participación insuficiente para considerar que se trata de una entidad vinculada en los términos previstos en el art.18 de la LIS. En concreto, con arreglo al párrafo segundo del apartado 2 de dicho precepto, la participación no ha de ser inferior al 25%³⁹. Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, por el contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre sociedades. Este requisito es otra novedad de la reforma introducida en 2014.

El último requisito exigido en la regulación legal del régimen especial es que el contribuyente no perciba rentas que se califiquen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Este requisito se incorporó a la LIRPF tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2013⁴⁰ donde se calificó como extralimitación reglamentaria la exigencia de este requisito a través del Reglamento (art. 111.b) del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio) sin cobertura legal.

³⁷ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio.: «Los regímenes opcionales de “Impatriados y de no residentes en la imposición sobre la renta»». Ob.cit., pág. 6.

³⁸ DGT Consulta vinculante V0235-16, de 21 de enero de 2016, en la que una contribuyente solicita el régimen especial por la adquisición de la condición de administrador de una entidad en territorio español.

DGT Consulta vinculante V2685-15, de 17 de septiembre de 2015, que, como en el caso anterior se traslada a territorio español por la adquisición de la condición de administrador de una entidad por lo que, solicita la aplicación del régimen especial.

³⁹ Según el art. 18.2.2º de la LIS, “en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá de ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho”.

⁴⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de Madrid, sentencia nº 7360/2013, de 16 de octubre de 2013.

De acuerdo con MADRIGAL GARCÍA “si una entidad en atribución de rentas con presencia en territorio español desarrolla una actividad económica y la renta obtenida por la entidad es imputada a un miembro acogido al régimen especial, esa persona quedaría excluida del régimen”⁴¹.

Con la reforma operada por la Ley 26/2014 quedan suprimidas varias exigencias anteriormente requeridas para poder ejercitar la opción por el régimen especial. Así, actualmente no se exige, por ejemplo, que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplique el régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales, como hacia la letra f) del art. 93 antes de la indicada reforma. Esto no obstante, a partir de 600.000 euros, la norma legal vigente eleva el tipo de gravamen aplicable al contribuyente que haya optado por el régimen especial, de suerte que, en lugar de tributar al 24 %, el exceso sobre los 600.000 euros tributa al 45%, como más adelante detallaremos.

Otro de los requisitos suprimidos se regulaba en la letra f) del art. 93 de la LIRPF y conforme a él, los trabajos debían de realizarse para una entidad residente o para un establecimiento permanente situado en territorio español de una entidad no residente.

Finalmente, tampoco se exige, en la actualidad, que los trabajos se realicen de manera efectiva en España (tal y como requería la letra c del art. 93 de la LIPF en su redacción anterior a la reforma).

⁴¹ MADRIGAL GARCÍA, Juan Antonio.: «El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativa de reforma».Ob.cit., pág.31.

3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

De acuerdo con el apartado 2º del art. 93 de la LIRPF, *“la aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades (...)”*. Resulta conveniente recordar que se hace referencia a todas las rentas obtenidas por el contribuyente y no solo a los rendimientos del trabajo.

A la luz del precepto reproducido, para la determinación de la deuda del contribuyente que ejercite la opción por el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español se toma como punto de partida la normativa reguladora del IRNR pero teniendo presentes las reglas especiales previstas en aquel art. 93.2 de la LIRPF y, concretamente, en su art. 114. Tales especialidades son las siguientes:

- En primer lugar, según la letra a) del art. 93.2, no resultarán aplicables los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 de la LIRNR. Como indica MENÉNDEZ DE MIGUEL “de todos estos artículos que se ven excluidos, el único novedoso es el artículo 14 ya que el resto se preveían en la redacción anterior del artículo 114 del RIRPF. Este artículo, a pesar de no aparecer expresamente excluido por la normativa anterior, fue objeto de una amplia discusión doctrinal y jurisprudencial puesto que en él se recogen las exenciones aplicables a los no residentes”⁴². Con carácter previo a la reforma llevada a cabo por la Ley 26/2014, la doctrina administrativa ya determinó que las exenciones previstas en dicho precepto no podían aplicarse a aquellos contribuyentes que siendo residentes fiscales en España, optasen por tributar conforme al régimen especial

⁴² MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. Teresa.:«Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados». Ob.cit.,pág. 6.

ya que el presupuesto principal, que era no ser residente fiscal en España, claramente no se cumplía⁴³.

Más adelante se matizó el criterio⁴⁴ y se estableció que la letra a) del apartado 1 del mencionado art. 14 de la LIRPF (que se remite a las exenciones previstas en la LIRPF) sí era aplicable ya que el ámbito subjetivo se cumplía por tratarse de personas residentes. No obstante, la vigente redacción del art. 93 de la LIRPF deja claro que ninguna de las exenciones recogidas en el art. 14 de la LIRNR resultan aplicables, incluyendo las en la letra a) de su primer apartado.

- Según la letra b) del art. 93.2 de la LIRPF, la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente, cualquiera que fuere el lugar de su obtención, se considerarán obtenidos en España y consecuentemente se someterán a gravamen en nuestro país. Se trata de una especialidad relevante con respecto a las normas generales del IRNR, pues supone que, respecto a los indicados rendimientos, el sujeto pasivo que haya optado por el régimen especial no tributará por obligación real sino que lo hará por obligación personal. De esta forma, el régimen aquí tratado prescinde de una de las principales ventajas que resultarían de la aplicación, sin más, de las reglas características del IRNR, con el añadido de que, frecuentemente, los rendimientos del trabajo constituirán la principal fuente de renta de los contribuyentes que ejerciten la opción.

Por su parte, la nueva redacción del apartado 2 a) del art. 114 del RIRPF precisa que *“(...) no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de comunicación prevista en el apartado 3 del artículo 119 de este Reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no*

⁴³ Consultas de la DGT números V0648-07 (PROV 2007, 112000), V0650-07 (PROV 2007, 112002) Y V0651-07, de 30 de marzo (PROV 2007, 112003).

⁴⁴ Consulta de la DGT nº V1405-14, de 27 de mayo.

Residentes”. Esta precisión fue añadida por el RD 633/2015, de 10 de julio, y permite acotar el periodo durante el cual los rendimientos del trabajo procedentes de fuente extranjera se entienden obtenidos en territorio español.

- Por otro lado, la letra c) del art. 93.2 de la LIRPF indica que *“a efectos de la liquidación del impuesto, se gravaran acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas”*. Se establece, así, una regla a medio camino entre el IRPF y el IRNR toda vez que, pese a instaurar la acumulación propia del primero se impide la compensación entre las rentas acumuladas y, precisamente, esta imposibilidad de compensar es característica del IRNR⁴⁵.
- En cuanto a la determinación de la base liquidable, el art. 93.2. d) de la LIRPF establece que la misma estará formada por la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, diferenciando entre aquellas a las que se refiere el art. 25.1. f) de la LIRNR, y las demás. De esta forma, existirán dos bloques dentro de la base liquidable: por un lado, el integrado por las rentas enumeradas en el mencionado art. 25.1. f) de la LIRNR –esto es, dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en transmisiones de elementos patrimoniales- y, por otro lado, el constituido por el resto de rentas que el contribuyente haya obtenido en España durante el año natural.

Esta diferenciación dentro de la base liquidable se debe a que, a raíz de la reforma operada por la Ley 26/2014, letra e) del art. 93.2 de la LIRPF prevé escalas de tipos de gravamen distintas para cada uno de los indicados bloques de renta. En este sentido, la determinación de la cuota íntegra del IRPF de los sujetos que hayan optado por el régimen especial se hará aplicando sobre la base

⁴⁵ En efecto, conforme al art. 15.1.2º de la LIRNR: “los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas (...)”.

liquidable, excluida la parte correspondiente a las rentas a que se refiere el art. 25.1. f del texto refundido de la LIRNR, la siguiente escala:

Cuadro 1. “Escala de tipos aplicables a la base liquidable”.

Base liquidable/Euros	Tipo aplicable/ Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

Fuente: art. 93. 2 LIRPF

En cambio, la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el art.25.1.f) de la LIRNR tributará conforme a la escala de tipos de gravamen que se incluye a continuación:

Cuadro 2. “Escala de tipos aplicables a la base liquidable según las rentas”.

Parte de la base liquidable/ Hasta euros	Cuota íntegra/ Euros	Resto base liquidable/ Hasta euros	Tipo aplicable/ Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

Fuente: art. 93. 2 de la LIRPF.

- Por último, la letra f) del comentado art. 93.2 de la LIRPF señala que *“las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

No obstante, el porcentaje de retención o ingresos a cuenta aplicable sobre los rendimientos del trabajo será del 24%. Cuando las retribuciones sean satisfechas por un mismo pagador y excedan de 600.000€, el porcentaje de aplicación para estos casos será del 45%”.

4. EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN TRIBUTARIA

El régimen especial de los trabajadores desplazados tiene carácter voluntario u opcional para los sujetos incluidos en su ámbito aplicativo. Quiere ello decir que para tributar con arreglo a este régimen no basta con que un determinado contribuyente cumpla los requisitos anteriormente analizados, sino que será necesario, además, que escoja expresamente su aplicación. Se trata, en definitiva, de una opción tributaria cuya forma y plazo de ejercicio se encuentran regulados en el RIRPF.

Conforme al art. 116.1 de dicha norma, la opción por el régimen especial debe realizarse “*mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria (...)*” empleando a tal fin —según señala el apartado 2 de dicho precepto— el modelo normalizado al que se refiere el art. 119 del Reglamento del Impuesto.

En concreto, se trata del modelo 149⁴⁶ cuyo contenido —siguiendo lo ordenado por el párrafo segundo del apartado 1 del mencionado art. 119— debe incluir, entre otros datos, la identificación del trabajador y del empleador (o, en su caso, del administrador y de la entidad), la fecha de entrada en el territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la SS en España o en la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de la SS de origen.

Junto al modelo 149 el optante habrá de presentar la documentación que figura detallada en el apartado 1.3º del art. 119 del RIRPF, que será distinta en función del motivo del desplazamiento. De esta forma:

- Cuando el contribuyente se desplace a territorio español para iniciar una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador ubicado en España habrá de presentar un documento justificativo emitido por dicho empleador en el que reconozca la relación laboral e indique la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la SS en España, el centro de trabajo, su dirección y la duración del contrato.

⁴⁶ El modelo 149 fue aprobado por la Orden Ministerial HAP/2783/2015, de 21 de diciembre. A través de esta misma norma se aprobó, también, el modelo 151 de declaración del IRPF para los sujetos acogidos al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

- Tratándose de un desplazamiento ordenado por el empleador, deberá presentar una copia de la carta de desplazamiento así como un documento justificativo en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la SS en España o en la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de SS de origen, el centro de trabajo, la dirección del mismo y la duración de la orden de desplazamiento.
- Cuando el desplazamiento del optante se deba a la adquisición de la condición de administrador de una entidad, presentará un documento emitido por la entidad que justifique la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada.

En todo caso, la presentación del modelo normalizado de comunicación y de la documentación adicional que en cada caso corresponda sólo será posible en la medida en que el optante figure inscrito en el Censo de Obligados Tributarios por lo que, en caso contrario, deberá solicitar el alta en aquel Censo con carácter previo al inicio de los trámites indicados, a través de la correspondiente declaración censal.

De acuerdo con el inciso final del art. 116.1 del RIRPF, el plazo máximo para el ejercicio de la opción es de seis meses contados desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la SS en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen. Se trata de un aspecto de fundamental importancia toda vez que su incumplimiento privará al contribuyente de la posibilidad de ejercitar la opción.

En este sentido resulta ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 27 marzo⁴⁷ en la que se le deniega a los contribuyentes acogerse al régimen especial. Los contribuyentes interpusieron recurso contra la Administración para que esta les aplique dicho régimen en los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008. Esta petición se ve denegada puesto que la actividad se inició el día 1 de enero de 2005 y la comunicación de opción por una tributación propia de los no Residentes en los

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sentencia nº 231/2013 de 27 marzo

ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, no tuvo lugar hasta el mes de diciembre del año 2009, cuando el contribuyente presentó ante la Administración el modelo 149. Lo anterior, lleva al Tribunal a indicar, citando el razonamiento del TEAR de Galicia que *“la Administración entiende que la solicitud de opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, a través de la presentación del correspondiente modelo 149, sólo puede surtir efectos si se realiza dentro del plazo de seis meses previsto en la norma reglamentaria”*.

Otro ejemplo de cómo el incumplimiento del plazo determina la pérdida de la opción tributaria del régimen especial de los trabajadores desplazados lo encontramos en la Sentencia 614/2014, de 29 octubre, dictada en un asunto en el que el contribuyente había solicitado que se rectificaran las autoliquidaciones del IRPF correspondientes a los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011, aplicando el régimen especial de los trabajadores desplazados. Al igual que en el caso anterior la pretensión del particular fue desestimada debido a que el inicio de la actividad laboral se había producido el 5 de junio de 2007 y la intención de acogerse al régimen no tuvo lugar hasta junio de 2012, incumpléndose, en definitiva, el plazo máximo de 6 meses para el ejercicio de la opción.

Una vez presentado en tiempo y forma el modelo 149, la Administración tributaria, en el plazo de 10 días hábiles, expedirá al contribuyente un documento acreditativo en el que conste que éste ha optado por la aplicación del régimen especial. De conformidad con el párrafo segundo del artículo 119.2 del RIRPF, dicho documento *“servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento”*.

Ejercitada la opción, el art. 115 del RIRPF dispone que el régimen especial resultará aplicable desde el primer periodo impositivo en el que el contribuyente adquiera la residencia fiscal en España y durante los cinco siguientes. A tal efecto no se exige que aquél vuelva a optar en cada uno de dichos periodos impositivos, sino que basta con que siga cumpliendo las condiciones requeridas para el acceso al régimen.

No obstante lo anterior, la duración del régimen especial podrá ser inferior a la indicada bien porque el optante renuncie a la opción ejercitada, bien porque resulte excluido del régimen especial, o bien porque, antes del transcurso de los seis periodos impositivos señalados, finalice su desplazamiento a España.

Con respecto a este último supuesto, si en el período impositivo en el que tiene lugar el fin del desplazamiento el contribuyente conservara su residencia fiscal en nuestro país a la Administración tributaria la conclusión del desplazamiento en el plazo de un mes desde que se hubiera producido comunicación que se realizará, igualmente, a través del modelo 149.

Cualquiera que sea la causa que determine la pérdida de la posibilidad de aplicar el régimen opcional, la consecuencia será que, en tanto el sujeto no pierda su residencia fiscal en España, deberá tributar por el IRPF de acuerdo con las reglas generales del mismo.

Cuando el contribuyente finalice su desplazamiento en territorio español, sin perder la residencia fiscal en España en dicho ejercicio, éste deberá comunicar dicha circunstancia a la Administración tributaria, en el plazo de un mes desde que se hubiera producido la cesación de sus desplazamientos a territorio español.

Resulta necesario resaltar que, a raíz de la reforma del IRPF operada por la citada Ley 26/2014, se introdujo la disposición transitoria decimoséptima en la que se prevé que, mediante el ejercicio de una opción tributaria, los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español antes de 1 de enero de 2015 puedan escoger la aplicación del régimen opcional conforme su regulación vigente a 31 de diciembre de 2014.

A este respecto, siguiendo a MENÉNDEZ DE MIGUEL “podemos decir que en la redacción actual se ha producido una bajada de los tipos impositivos, (...) la base imponible en muchos casos será superior porque, ahora hay que incluir no únicamente

los rendimientos del trabajo obtenidos en España, sino todos los obtenidos a nivel mundial»⁴⁸.

Por lo tanto, cuando el contribuyente deba decantarse por una u otra redacción habrá de analizar los requisitos que se establecen en cada una de ellas, así como las posibles repercusiones derivadas de la aplicación de una y otras teniendo así que analizar caso por caso qué situación es más favorable.

Para finalizar, este epígrafe, queremos poner de relieve la paradoja que se origina al fijar la norma tributaria el plazo máximo de ejercicio de la opción en seis meses cuando uno de los requisitos de acceso al régimen es ostentar la condición de contribuyente del IRPF y, por tanto, tener la residencia fiscal en España, lo cual, según vimos, no tendrá lugar hasta que transcurran, al menos 183 días.

Cierto es que, al tiempo de ejercitar la opción, el sujeto debe aportar determinados justificantes que, entre otros datos, indicarán la duración del desplazamiento, pero ello no impide que dicho desplazamiento, en la práctica, pueda finalizar antes de que se llegue a adquirir la condición de residente. Entendemos que, en tales casos, el sujeto quedará excluido del régimen especial y, si hubiera llegado a aplicarlo, será preciso corregir su situación tributaria.

⁴⁸ MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. Teresa.: «Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados». Ob.cit., pág. 8.

5. EXCEPCIONES LEGALMENTE PREVISTAS A LA DURACIÓN DE LA OPCIÓN

5.1. Renuncia al régimen especial

La renuncia al régimen la encontramos regulada en el art. 117 del RIRPF, cuyo apartado 1 establece que *“los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos (...)”*.

Por tanto, los trabajadores desplazados podrán renunciar a la aplicación de dicho régimen en cualquier período impositivo de su vigencia.

A tal fin habrán de seguir el procedimiento regulado en el apartado segundo del mencionado art. 117 del RIRPF, conforme al cual, en primer lugar, deberán presentar a su retenedor la comunicación de datos a que se refiere el art. 88 del RIRPF, relativa a su situación familiar y personal. Esta comunicación podrá realizarse por medios telemáticos o electrónicos, siempre y cuando se garanticen la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la accesibilidad por parte de la Administración tributaria. El retenedor deberá devolver al contribuyente una copia sellada.

En segundo lugar, el contribuyente presentará el modelo 149 a la Administración tributaria entre los meses de noviembre y diciembre, adjuntando la copia sellada de aquella comunicación.

La renuncia al régimen especial, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del art.117 del RIRPF, impide al sujeto volver a optar por su aplicación, salvo que pierdan su condición de residentes en territorio español durante 10 años y vuelva a desplazarse a España cumpliendo las condiciones que le habilitarían para ejercitar nuevamente la opción tributaria.

Nos parece que la prohibición de optar tras la renuncia es medida adecuada, ya que es el propio contribuyente el que, voluntariamente, escoge dejar de aplicar el régimen especial.

5.2. Exclusión del régimen especial

De acuerdo con el art. 118 del RIRPF los contribuyentes que, habiendo optado por la aplicación del régimen especial, hayan incumplido alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen.

Cuando así suceda el contribuyente dispondrá del plazo de un mes para comunicar el incumplimiento a la Administración tributaria a través del modelo 149 y pasará a tributar por su renta mundial de acuerdo con las normas del que le sean aplicables, como los mínimos personales y familiares, la opción por la tributación conjunta o las normas sobre corrección de la doble imposición internacional.

También las retenciones e ingresos a cuenta seguirán las normas del IRPF⁴⁹. A estos efectos, corresponde al sujeto el deber formal de comunicar al retenedor el incumplimiento, de las condiciones requeridas para la aplicación del régimen especial, adjuntando copia del modelo 149 presentado a la Administración así como la comunicación de datos prevista en el art. 88 del RIRPF.

Los contribuyentes que queden excluidos de este régimen ya no podrán volver a optar por su aplicación. Consideramos que se trata de una medida un tanto excesiva, puesto que el sujeto no podrá ejercitar la opción hasta que transcurran al menos 10 años, exigiéndose además que, tras dicho período, se cumplan nuevamente todas las condiciones necesarias para la aplicación del régimen especial. Creemos que sería más apropiado que, en caso de que desapareciera la circunstancia que motivó la exclusión antes de la terminación del plazo máximo de duración del régimen especial, el sujeto pudiera acceder de nuevo al mismo y aplicarlo en los períodos impositivos que resten

⁴⁹ El cálculo del nuevo tipo de retención se efectuará de acuerdo a lo establecido en el art. 87 del RIRPF.

hasta el completar aquel plazo máximo de duración que, como vimos, es de 6 períodos impositivos.



6. CONCLUSIONES

Tras haber estudiado y analizado de manera detallada el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español vemos que se trata de un régimen que permite al desplazado tributar conforme a ciertas normas del IRNR manteniendo su condición de contribuyente por el IRPF, siempre y cuando adquiera su residencia fiscal en España y cumpla los requisitos fijados en la Ley.

La reforma llevada a cabo por la Ley 26/2014 que entró en vigor el 1 de enero de 2015, simplificó sensiblemente el citado régimen.

De un lado, se eliminaron requisitos, como el límite de los 600.000 euros anuales el cual impedía que se acogieran al régimen contribuyentes que obtuvieran rentas muy altas.

También se ha visto suprimido el requisito de que todos los trabajos sean realizados de manera efectiva en territorio español. Actualmente el contribuyente acogido a este régimen tributará por todos sus rendimientos del trabajo mundiales con independencia del lugar de su obtención, ya sean en territorio español o en el extranjero. Y por último, y no por ello menos importante, tras la reforma se excluye expresamente del ámbito subjetivo del régimen a los deportistas profesionales que fue lo que en su momento persiguió el establecimiento del límite de los 600.000 euros.

A raíz del análisis del régimen especial de los trabajadores desplazados acometido en este Trabajo de Fin de Grado, hemos reparado en determinadas cuestiones que han llamado nuestra atención.

El primer lugar, la finalidad extrafiscal del régimen. Nos ha sorprendido darnos cuenta de cómo el legislador español puede utilizar la tributación para la consecución de determinadas políticas como ocurre en este caso. Y es que, por la vía de ofrecer una tributación más favorable, el régimen opcional estudiado pretende atraer capital humano cualificado a territorio español lo que redunda en importantes beneficios para el país como la generación de conocimientos y la innovación. Nos parece una estrategia

interesante dando que, en la actualidad son muchas las personas que van en busca de trabajo fuera de su país. No obstante, debe tenerse presente que dichos desplazamientos rara vez son permanentes y que, en un lapso de pocos años, un mismo trabajador puede ser objeto de diversos destinos. Como apunta MADRIGAL GARCÍA “debemos tener en cuenta que muchas veces el desplazamiento a España de un trabajador cualificado conlleva la salida al extranjero de otro trabajador de la empresa con similar cualificación y, en este intercambio, no solo se reporta ningún beneficio sino que encima se produce una disminución de la tributación”⁵⁰.

El segundo aspecto que ha llamado nuestra atención es el requisito de que el no haya sido residente habitual en España en los últimos 10 años anteriores a su desplazamiento a territorio español. Nos parece un plazo excesivo y, en nuestra opinión, debería reducirse ya que, cada día, estos desplazamientos laborales se producen con mayor frecuencia. De esta forma, puede ocurrir que, en un plazo de pocos años, un mismo trabajador deba cambiar de Estado en varias ocasiones y la necesidad de esperar al menos 10 años para volver a aplicar este beneficio tributario puede perjudicar el efecto de atracción que con su establecimiento se pretende.

Un tercer aspecto que nos ha resultado interesante es que la persona física que quiera optar por el régimen debe ejercitar su opción antes de haber adquirido la residencia fiscal en España, es decir, antes de poder ser considerado contribuyente del IRPF. En efecto, según hemos estudiado en este Trabajo, para adquirir la residencia fiscal en España el sujeto ha de permanecer en territorio español, al menos, 183 días, mientras que el plazo para el ejercicio de la opción tributaria comprende los 6 primeros meses desde el inicio de la actividad que conste en el alta en la SS en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de seguridad social de origen. Siendo así, muchas veces, el optante no habrá adquirido aún la residencia fiscal en nuestro país. Pensamos que sería conveniente que se ampliara el plazo establecido en el art. 116.1 del RIRPF para él ejercitar la opción por el régimen especial, sobre todo teniendo en cuenta que la doctrina administrativa y la

⁵⁰ MADRIGAL GARCÍA, Juan Antonio.: «El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativa de reforma». Ob.cit., pág.74.

jurisprudencia consideran dicho plazo como una formalidad esencial cuyo incumplimiento no puede subsanarse con posterioridad, por lo que el contribuyente que no escoja a tiempo se verá privado de la posibilidad de hacerlo más adelante.

En definitiva, se trata de un régimen muy interesante para favorecer a la economía española pero, en nuestra opinión, lograría mejor este objetivo si se modificaran determinados aspectos de su regulación.



7. FUENTES CONSULTADAS

7.1. Webgrafía

<http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento>. Consultado el día 21/07/2016.

7.2. Referencias bibliográficas

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: «Reflexiones sobre el régimen especial de los Impatriados en el IRPF». *En revista de contabilidad y tributación*, núm. 74, 2008.

BARREAL GARCÍA, José Manuel: «El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma». Instituto de estudios fiscales, vol.17, 2014.

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor : "Guía del impuesto sobre la Renta de los No Residentes", ed. 2º, S.A. CISS, España, 2005, pág.75.

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor: «Residencia habitual en territorio español», en CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. (Dir.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2005.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: «Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país». *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 17, 2006.

GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio: «Los regímenes opcionales de "Impatriados y de no residentes en la imposición sobre la renta»». *En Revista Quincena Fiscal*, nº7, 2010.

MADRIGAL GARCÍA, Juan Antonio: «El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativa de reforma». *Instituto de estudios fiscales*, vol.17, 2012.

MARTÍN-ABRIL Y CALVO, Diego.: «El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Régimen de "Impatriados", en Carta Tributaria», Monografías, núm. 16, 2005.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: «El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF». *En Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, 2007.

MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. Teresa: «Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados». *En Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015.

ORTIZ CALLE, Enrique.: «El régimen fiscal de los "Impatriados" en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: el supuesto particular de los deportistas profesionales». *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 23, 2008.

ORTÍZ CALZADILLA, Rafael.: «Régimen fiscal del residente no domiciliado». *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 2, 2006.

PALAO TABOADA, Carlos.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas, REDF*, nº 124, 2004.

RODRÍGUEZ VEGAZO, Antonio., "Regímenes especiales", en AA.VV, "Guía: Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas", ED. CISS, España, 2007.

VV.AA, GARCÍA NOVOA, César; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coords.): «Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Lex Nova, España, .2000.

VV.AA., SEIJO PÉREZ, Francisco Javier (dir. y coord.): *Memento práctico*. IRPF, ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2016.

