

2015-2016

La tributación de los trabajadores impatriados

TRABAJO FIN DE GRADO



Aitor Sepulcre Rico

Tutor académico: Bernardo Olivares Olivares
Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos



ABSTRACT

Debido a la globalización económica de estas últimas décadas, los diferentes Estados han tenido la necesidad de arbitrar y dictar estrategias que permiten aumentar su competitividad a nivel internacional. Debido a los desplazamientos de trabajadores y personas entre los países, libre circulación en la UE, que requieren una solución a las diferentes situaciones que son generadas debido a los cambios de residencia fiscal de las personas físicas.

Por ello, me voy a centrar en un análisis de cómo la política tributaria española instrumentada mediante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) pretende incidir en los desplazamientos de trabajadores cualificados (estudiantes e investigadores, ejecutivos y dirigentes de compañías extranjeras) que se desplazan a España, para prestar sus servicios en territorio español, para empresas españolas.

En España, se han adoptado medidas tributarias para favorecer fiscalmente el desplazamiento a territorio español de trabajadores extranjeros especializados o cualificados (impatriados), con el fin de contribuir al valor añadido de la economía española, apostando así por una mejora de la competitividad e internalización de las empresas.

Es por ello, que ante estas causas exista una regulación fiscal especial, en este caso, aquellas personas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por el IRNR, con las reglas especiales previstas en el art. 93, manteniendo la condición de contribuyentes del IRPF, durante un tiempo limitado, en caso de cumplan una serie de requisitos.

ÍNDICE GENERAL

Abstract

Abreviaturas

Contenido

ÍNDICE GENERAL	3
1. Introducción	7
2. Antecedentes históricos del IRPF	8
2.2 El impuesto a partir del Siglo XX	9
2.3 Evolución desde 1978 hasta la actualidad	11
2.3.1 La primera fase de la Reforma Fiscal (1977-1978)	12
2.3.2 La segunda fase de la Reforma Fiscal (1979-1982)	13
2.3.3 La tercera fase de la Reforma Fiscal (1983-1986)	14
2.3.4 El cierre y aplicación del nuevo marco fiscal (1986-1995)	15
2.3.5 La revisión fiscal a partir de 1996 hasta el 2006	16
2.3.6 Situación actual: Reforma fiscal de 2015	17
3. El Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas	18
3.1 Referencia Normativa	19
3.2 Aspectos Generales	20
B) Objeto	21
3.3 Ámbito de aplicación	21
3.3.2. Ámbito territorial de aplicación	22
3.4 El hecho imponible	23
3.5 Rentas exentas	24
3.5.1 Rentas no sujetas	24
3.6 Aspectos personales: Contribuyentes e individualización de rentas	25
3.6.2 Individualización de rentas	26
3.6.3. Mínimo personal y familiar	27
3.6.4 Mínimo del contribuyente	28
3.7 Aspectos temporales: Periodo impositivo, devengo e imputación temporal	29
3.8. Rendimientos del trabajo	29
3.8.1 Concepto	30
3.8.2 Rendimientos íntegros del trabajo	30
3.8.3 Rendimientos del trabajo en especie	31
3.8.4 Cómputo de los rendimientos irregulares	32
3.8.5 Gastos deducibles	32
3.8.6 Reducciones de trabajo personal	33

4. Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados a territorio español.....	33
4.1 Normativa	34
4.1.1 Naturaleza del IRNR	35
4.2 Ámbito de aplicación.....	38
4.3 Elementos personales	40
4.3.2 Domicilio fiscal	41
4.3.3 El representante fiscal.....	42
4.3.4 El responsable solidario	42
4.4. Sujeción al impuesto	43
4.4.2 Rentas obtenidas en el territorio español.....	43
4.4.3 Rentas exentas	43
4.5. Rentas obtenidas sin mediación de EP.....	45
4.5.1 La base imponible	45
4.5.2 Deuda tributaria: Tipos impositivos	46
4.5.3 Deducciones de cuota	48
4.6 Opción y duración del régimen especial de trabajadores desplazados	48
4.6.2 Duración del régimen especial de tributación	50
4.7 Renuncia y exclusión del régimen especial de trabajadores desplazados	51
4.7.1 Renuncia al régimen.....	51
4.7.2 Exclusión del régimen	52
4.8. Normas de declaración	53
4.8.1 Obligación de declarar	54
4.8.2 Sujetos legitimados	55
4.8.3 Modalidades de declaración	55
4.8.4 Plazo de presentación	56
4.8.5 Lugar de presentación.....	57
4.8.6 Documentación Modelo 210.....	58
5.Supuesto Práctico	59
Caso Práctico 1	60
Caso Práctico 2	62
6.Conclusión.....	65
7. Bibliografía	67

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal Administración tributaria
Art.	Artículo
BI	Base Imponible
BL	Base Liquidable
CA	Comunidad Autónoma
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CI	Cuota Íntegra
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DT	Disposición Transitoria
EEE	Espacio Económico Europeo
EP	Establecimiento Permanente
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LIRPF	Ley Impuesto sobre Rentas de las Personas Físicas
LSFCCAA	Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.
Núm.	Número
OM	Orden Ministerial
Pág.	Página
Págs.	Páginas
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

RIRPRF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
Ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
UE	Unión Europea
UGGE	Unidad de Gestión de Grandes Empresas



1. Introducción

En este trabajo se va a estudiar la posibilidad que tiene una persona extranjera que viene a trabajar a territorio español, es decir, la opción tributaria como contribuyente, ya sea por el impuesto mundial del IRPF o, en su caso, cumpliendo varios requisitos exigidos, por el IRNR.

En el año 2005, se creó una norma, conocida como la Ley Beckham, que ayudó a que España se convirtiese en una potencial a nivel mundial. Pero, ¿en qué consiste la Ley Beckham?, si usted no es residente español pero viene a territorio español aceptando un trabajo, puede tributar en el año de su llegada y los 5 siguientes como no residente. La principal consecuencia es que usted pagará muchos menos impuestos que un residente español.

Una década después, podemos observar como la reforma fiscal que entró en vigor el 1 de enero de 2015, ya no se aplica a los jugadores profesionales, estos quedan exentos de acogerse a este régimen especial. Pero se amplía el régimen a los administradores de entidades que no participen en su capital o cuando la participación no determine vinculación.

Por ello, desde un primer momento pensé, en la rama de Derecho Tributario del Grado, debe haber algún tema relacionado para investigar o adentrarme en el tema de doble imposición o la fiscalidad enfocada al trabajador extranjero.

Asimismo, el objetivo fundamental de este trabajo, es comparar cuando una persona física extranjera viene a territorio español a desempeñar su trabajo, y como contribuyente puede tributar por el régimen general del IRPF, como hacemos todos los españoles, o en su caso, tributar por el régimen especial de trabajadores desplazados a España.

Por eso, en primer lugar, hablaré del origen del impuesto del IRPF, para así conocer su evolución, con el fin de entender todas las modificaciones que ha llevado a este tributo, hasta la forma que tiene en la actualidad, y conocer el origen por el cual se creó en el año 2004 el IRNR.

En la segunda parte de este trabajo, expondré todo el régimen legal que integra el IRPF, y la modificación puesta en marcha desde el 1 de enero de 2015, concretamente la Ley 26/2014, y por otra parte desde el 12 de julio que entró en vigor la modificación del RD 633/2015, modificando el RIRPF, lo cual conlleva, varias modificaciones sobre los temas a tratar en este trabajo, para así poder efectuar la comparación que queremos más adelante, de forma efectiva.

En la tercera parte, nos adentraremos, en el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, que especialmente está reflejado en el art.93 de la LIRPF, el cual en su última reforma ha sufrido diversas variaciones. También nombraremos en su gran mayoría, la Ley de IRNR modificada por la reforma comentada anteriormente y la recién modificación del RIRNR por el RD 633/2015, que entró en vigor el 12 de julio. Estas leyes nos ayudaran en todo momento, a entender cada paso que debe dar una persona extranjera ante de la AEAT, para poder tributar de forma efectiva todos los rendimientos obtenidos en España, mientras resida en territorio español.

Por último, realizaré una comparación con la simulación de las renta obtenidas por una persona extranjera en el periodo impositivo de 2015, que cumpla los requisitos para poder optar por el régimen de trabajadores desplazados, para así observar, si es más beneficioso tributar por el IRPF o el IRNR, mediante los modelos a cumplimentar que nos facilita la AEAT, y así comparar cual es la cuota a ingresar o devolver por la persona extranjera.

2. Antecedentes históricos del IRPF

2.1 Origen del impuesto en el Siglo XIX

El Impuesto de la Renta de las Personas Físicas ha experimentado un perfeccionamiento progresivo desde el siglo XIX hasta la actualidad. Se suele situar como punto de partida de la fiscalidad moderna en la reforma tributaria de 1845, la reforma denominada de Mon y Santillán¹, de la cuál nació en España la primera ley o norma que establecía un sistema de impuestos sobre la renta, conocidos como impuestos reales o de producto.

¹ COMÍN COMÍN, Francisco y VALLEJO POUSADA, Rafael: “*La reforma tributaria de Alejandro Mon de 1845*”. Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 4.

Las circunstancias motivadoras de esta reforma fueron la multiplicidad y variedad de gravámenes, la tradición de territorios forales con regímenes especiales y el agobio de la Hacienda Pública por falta de ingresos a mediados del siglo XIX. Por ello, los principios inspiradores de esta primera reforma tributaria fueron, unificar las distintas figuras tributarias regionales, combinar los distintos criterios tributarios que predominaban en España, la clasificación de las contribuciones directas e indirectas y el establecimiento de impuestos sobre los productos.

Primeramente se sometió a tributación la renta de los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de las actividades agrarias (ganadería, cultivo y contribución de inmuebles), así como el resto de impuestos existentes hasta la fecha (Subsidio Industrial y de Comercio), destacando el tributo que relacionaba el bienestar económico del contribuyente con el valor de la renta de su vivienda, denominado Contribución de Inquilinatos. De forma posterior apareció el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones (1851), la Contribución de Inmueble, mencionada anteriormente, que se desdobló en dos tributos, por una parte la contribución Rústica, y por otra la Contribución Urbana, ambas creadas en 1883, y los intentos de dar vida al impuesto sobre la renta global se materializan en otro tributo de finalidad censal, el Impuesto sobre cédulas Personales (1875).

2.2 El impuesto a partir del Siglo XX

La ley de presupuestos de 27 de marzo de 1900², conocida como “*La Reforma de Fernández Villaverde*”, creó la Contribución de Utilidades, la cual estaba integrada por tres tarifas, que recaían sobre los rendimientos del trabajo (Tarifa I), sobre los rendimientos de capital mobiliario (Tarifa II) y sobre los rendimientos mixtos, procedentes del trabajo y del capital (Tarifa III). Cabe destacar que, los tributos como las Contribuciones rústicas y Urbana, y el impuesto de cuantía fija sobre las actividades económicas, la Contribución Industrial, pudieron sobrevivir al ser unos gravámenes autónomos.

Durante los años que estuvo instaurada la II República en el estado español, se creó la Contribución General sobre la renta como impuesto complementario de las Contribuciones ya existentes, la cual introduce los principios de personalidad,

² MARTORELL LINARES, Miguel Ángel: “*Los retos de la descentralización fiscal ante la globalización*”. En XI Encuentro de Economía Pública, 2004, págs. 5 y ss..

progresividad y generalidad de dicho gravamen, que afectaba muy poco los contribuyentes, puesto que gravaba solo las rentas superiores a 100.000 pesetas anuales y con tipos simbólicos, por lo que el mínimo exento era elevado.

Todos estos impuestos mencionados fueron objeto de una profunda reordenación en los años 1957 y 1964, donde los Ministros de Hacienda en sendos años, José Larraz y Navarro Rubio, configuraron el sistema impositivo que cerró esta primera etapa que se basó en la pluralidad de impuestos reales sobre determinados tipos de renta, que dio lugar a la reforma fiscal de 1978, construida sobre el pilar de un solo impuesto sobre la renta global del sujeto pasivo, con tarifa progresiva, lo que actualmente conocemos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF.

Con la reforma tributaria de 1964³ podemos observar una gran sistematización de los tributos existentes, que quedaron clasificados en cinco impuestos reales o de producto, un impuesto sobre renta global y el Impuesto General sobre las Rentas de las Personas Físicas.

Los impuestos de carácter real eran: a) La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria que recaía sobre la renta derivada de la simple titularidad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica (renta del propietario), así como sobre la renta derivada de explotaciones agrícolas, forestales y ganaderas. b) La Contribución Territorial Urbana que gravaba las rentas reales o posibles derivadas de este tipo de bienes. c) El Impuesto sobre los Rendimientos de Trabajo Personal, al igual que el anterior se exigía sobre las rentas reales o potenciales y sujetaba tanto los rendimientos del trabajo personal como los de los profesionales y artistas, para los cuales se articulaba una cuota fija y una proporcional. d) El Impuesto sobre las Rentas de Capital, donde tributaban las rentas de capital como los dividendos y rentas de participación societaria, los intereses de préstamos de todo tipo, otros rendimientos de capital (de la propiedad intelectual e industrial de la prestación de asistencia técnica, arrendamiento de bienes, negocios o minas y rentas vitalicias y temporales. e) El Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, que gravaba los rendimientos de las actividades y los

³ PORTILLO NAVARRO, María José: “Evolución histórica del impuestos sobre rendimientos del trabajo personal y resultados recaudatorios”. Anales de derechos, Universidad de Murcia, núm. 21, 2003, págs. 239-251.

beneficios comerciales e industriales, descomponiéndose en una cuantía fija y otra variable.

Junto con estos impuestos se creó un impuesto sobre la renta real, que fue llamado el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (IGRPF), el cual sustituye a la antigua Contribución sobre la Renta con un carácter complementario. Este tributo era el encargado de gravar la riqueza ya sometida a los impuestos reales: su base imponible estaba compuesta por la suma de las bases imponibles de los impuestos a cuenta, aunque también se incluían las plusvalías a corto plazo obtenidas por la enajenación de bienes muebles o inmuebles adquiridos durante los tres años anteriores.

Estos impuestos reales o de producto y el impuesto general se articulaban mediante una deducción de las cuotas, de forma que los impuestos reales se denominaron impuestos a cuenta. De manera que, sólo era efectivo cuando el saldo final era positivo para la Hacienda Pública, ya que no era exactamente pagos a cuenta del impuesto en general. Es decir, cuando la suma de las cuotas pagadas a cuenta superaba la cuota devengada por el impuesto general, no se integraba al sujeto pasivo el exceso pagado por impuestos a cuenta, que era lo que ocurría en la mayoría de las ocasiones.

A pesar de mejora del sistema fiscal llevado a cabo por esta reforma de 1964, pronto se hicieron patentes las deficiencias, debido al crecimiento económico de los años setenta, donde los contribuyentes se oponían a cualquier incremento del contingente, lo que frenaba el crecimiento de las bases y de la recaudación, resultando el sistema ineficaz para atender a los servicios públicos y como instrumento de estabilidad y desarrollo económico.

2.3 Evolución desde 1978 hasta la actualidad

En el año 1977, se aprobó la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977, esta contiene el esquema básico del sistema fiscal que a día de hoy esta sigue vigente en nuestro país, es previa a la Constitución actual vigente, que data de 1978. Esta ley constituye un hito en la sociología fiscal española. Ésta planteaba el diseño del sistema tributario, regulando la obtención de la mayor parte de los ingresos precisos para satisfacer las necesidades públicas del nuevo Estado democrático.

Por primera vez en la historia de la Hacienda Pública Española, los criterios técnicos coincidían con las demandas de cambio formuladas por los partidos políticos y

sociales más activos en el transcurso de la transición democrática.

Cuando ya se empezaba a rumorear y hablar de una crisis fiscal de Estado, debido a la incertidumbre, España tenía que realizar un importante esfuerzo de inversiones públicas para proporcionar a la ciudadanía española unos servicios públicos y prestaciones sociales comparables con los países vecinos habían alcanzado tras un prolongado período de utilización de poderosos instrumentos fiscales. En definitiva, mientras que los países de nuestro entorno llevaban décadas de imposición universalizada, de fuertes inversiones públicas y de cobertura de necesidades fiscales, en España, había que quemar etapas aceleradamente para montar en poco tiempo un Estado del Bienestar como los que llevaban décadas en funcionamiento y, además, gran parte financiarlo a base de impuestos.

Es por ello, que había que proceder con cautela, ya que un fracaso en la transición fiscal, pondría en peligro la transición política que se necesitaba. Para ello, se necesitaba información empírica que permitiera localizar los sectores sociales más, y menos, pro civiles a las ideas, argumentos y propuestas de reforma que unos y otros apoyarían. De esta forma, se obtenían unos datos estadísticos para poder neutralizar los ante una eventual resistencia fiscal, en un momento de tanta incertidumbre en la sociedad española.

2.3.1 La primera fase de la Reforma Fiscal (1977-1978)

La reforma fiscal⁴ no fue posible hasta la muerte del dictador y el inicio de la democracia, cuyo primer paso fue la Ley de Reforma Política 1/1977, de 4 de enero, celebrándose las primeras elecciones democráticas el 15 de junio de 1977. La reforma estaba incluida en todos los programas electorales de los partidos políticos, existiendo un consenso sobre la urgente necesidad de la misma. Por ello, el primer gobierno democrático desde la II República, siendo Presidente del Gobierno Don Adolfo Suarez, aprobó un proyecto de medidas urgentes de reforma fiscal, que entra en el Congreso de los Diputados el 8 de Agosto, aprobándose así, la ley 50/1977 de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, siendo esta la primera ley tramitada y aprobada por las cortes democráticas españolas, cuya intención fue que, formará parte de un proceso

⁴ VV.AA, DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel (Coordinadores): “*Evolución del Sistema Fiscal Español 1978-2010*”. Instituto de Estudios Fiscales, documento de trabajo núm. 13/2011.

gradual de reforma que debía estar finalizado antes del 31 de diciembre de 1979 y en pleno vigor a principios del año 1983, con el objetivo de recaudar en este último año cerca del 30% del PIB (aunque solo se pudo llegar hasta el 25'8%).

La consolidación de la reforma fiscal se recoge en el Programa de Saneamiento y Reforma económica del mes de septiembre de 1977, el cuál sirvió para los pactos de Moncloa del mes de octubre de ese mismo año, siendo la Ley de Medidas urgentes parte de las medidas preparatorias. Se trataba de una reforma que buscaba estar de acuerdo con las pautas marcadas en el Informe del Comité Fiscal y Financiero con tres figuras básicas: el IRPF, el IS y el IVA, a las que se añaden dos tributos de control, el Impuesto sobre el Patrimonio Neto y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El punto más importante de la reforma fue una amnistía fiscal, para así evitar que los cambios resultarán contraproducentes, se trató de modificar la relación de Hacienda con los contribuyentes, al mismo tiempo que se establecían unas medidas de regularización con la finalidad de estimular la responsabilidad ante el cambio, que no cuajo mucho dentro de los empresarios, ya que muchos tachaban este proyecto de que fuera bastante radical.

Por otra parte, no debe olvidarse que este nuevo marco fiscal vino condicionado por una de las reformas del nuevo marco político, el nuevo marco de las “Autonomías”, que lleva asociado un proceso de descentralización de competencias de gasto, cesión de tributos y una nueva estructura territorial que se va a construir en paralelo a la reforma fiscal.

2.3.2 La segunda fase de la Reforma Fiscal (1979-1982)

Tras la aprobación de la primera Constitución democrática española se rompe el consenso político en España, conllevando una convocatoria de elecciones en marzo de 1979. A mediados de este mismo año el nuevo gobierno pide la ratificación de la entrada a trámite de los proyectos de impuestos que habían quedado pendientes, empezando aplicarse los dos nuevos impuestos directos: renta y sociedades. También se aprobaron en esta etapa de gobierno el ITP y AJD, y el IVA, del cual se presentó un nuevo proyecto de reestructuración del impuesto, que no llegó a aprobarse, quedando el primer proyecto en vigencia.

En esta etapa no se mejora, ni amplía ni se potencia la AEAT, en este sentido,

“se refuerzan los medios informáticos de apoyo a la gestión y a la gestión tributaria, pero no se inicia la reforma funcional de la Administración de la Hacienda Pública”. También se consiguió una nueva estructura fiscal y territorial.

A partir de estos años, los impuestos empiezan a ser un arma electoral de los partidos políticos, como instrumento de política económica, con merma del principio de equidad, en particular el IS, con el aumento de deducciones y desgravaciones, descendiendo estas en años siguientes debido al fuerte aumento de recaudación.

Con el comienzo de la revolución conservadora contra los impuestos y la intervención del Estado, la crisis económica volvió a golpear a partir de 1979 a la economía española, lo que se manifestó con un aumento del gasto público, particularmente en los gastos sociales, subvenciones y transferencias a empresas, provocando un aumento del déficit público hasta llegar al 5,4% del PIB en el año 1982. La reforma fiscal no fue capaz de generar suficientes ingresos y padecía de flexibilidad. Se detectó además, una caída de la confianza en dicha reforma de la opinión pública, quejándose de la complejidad de las normas fiscales, los excesivos impuestos y quejas de la extensión del fraude fiscal y de la falta de justicia de los impuestos.

Por último, en esta fase se concretó la nueva estructura territorial, con la aprobación de los Estatutos de Autonomía y la aprobación de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA, de la primera ley de cesión de tributos, a Cataluña, y de la Ley de Concierto Económico con el País Vasco. Esto llevó a la cesión de las CCAA el impuesto de ITP y AJD, siendo las CCAA el organismo público encargado de regular la progresividad y beneficiarse del ingreso de dicho tributo, por parte de los contribuyentes.

2.3.3 La tercera fase de la Reforma Fiscal (1983-1986)

La crisis política del año 1982 llevó a una nueva convocatoria de elecciones, la característica de estas elecciones es que en lo referido a la reforma, se ha roto la coincidencia sobre la misma y los partidos políticos. Es por ello, que una de las primeras medidas del nuevo gobierno (PSOE) en cuestiones económicas fue el RD 24/1982⁵, de 29 de diciembre, sobre Medidas urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria que tuvo por objetivo el restablecimiento del equilibrio

⁵ BOE núm. 62, de 14 de marzo de 1983.

presupuestario, elevando la presión fiscal y financiándolo de forma ortodoxa, evitando así la monetización de la deuda pública.

En los años 1983 y 1984 se recuperó el ritmo inicial de la reforma tributaria, lo que permitió aprobar leyes como la de los Impuestos Especiales y el IVA, la aprobación esta última ley era una de las condiciones para la integración formal de nuestro país en la CEE, ya que la otra fue un paquete legislativo con la finalidad expresa lucha contra el fraude fiscal y mayor generalización del sistema impositivo. En esta fase también se hicieron varias modificaciones al IRPF, una fue realizada por la Ley 5/1983, de 29 de junio, que limitó y diferenció los gastos deducibles para determinar los rendimientos sujetos al impuesto, produciendo una tributación diferente y separada para cada uno de los distintos componentes de la base. Por otra parte, la Ley 14/1985⁶ de 29 de mayo, sometió a un régimen especial determinados rendimientos de capital. Por otro lado, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, separó el gravamen de los incrementos y disminuciones de patrimonio, no pudiéndose restar las disminuciones más que de los incrementos y no del resto de rendimientos que componen la base del impuesto. Esta reforma parcial del IRPF es más una ley contra el fraude de ley que una reforma del impuesto, ya que refleja una introducción a la polémica deducción variable para tratar de solventar el problema de la acumulación de rentas de los miembros de la unidad familiar.

En efecto, las medidas adoptadas entre los años 1983 y 1986 trataron precisamente de mejorar la gestión, aumentando la recaudación, buscando eliminar la elusión fiscal y reducir el fraude. En este sentido van la modificación parcial de la Ley 10/1985, de 20 de abril, Ley General Tributaria, y la reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, LO 21/1985, de 29 de abril.

2.3.4 El cierre y aplicación del nuevo marco fiscal (1986-1995)

Tras todas estas reformas se aconsejó la redacción de una nueva norma con base en el Informe sobre la reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio de 1990, se publicó la ley 18/1991⁷, de 6 de Junio del IRPF. Con esta norma se potenció, en mayor medida; se modificó el régimen de las deducciones, desplazando el peso fundamental de su incidencia de la cuota de la base, se simplificaron y redujeron

⁶ BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1985.

⁷ BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991.

los tramos y tipos a aplicar a la base; y la separación de los regímenes aplicables a los distintos componentes de la renta, por ello, la tributación conjunta sólo resultaba interesante para las familias con rentas situadas en los tramos más bajos de la escala, en estos casos se producía simultáneamente un agravio comparativo contras la familias de una sola renta.

A partir de aquí, las reformas serían meras adaptaciones a la normativa comunitaria y a la estructura político-institucional del país, mientras los cambios de mayor calado, como la modificación de la Ley General Tributaria, Ley 25/1995 o el nuevo impuesto sobre sociedades, Ley 43/1995, no entrarían en vigor hasta el siguiente periodo legislativo.

2.3.5 La revisión fiscal a partir de 1996 hasta el 2006

Las Cortes Generales aprobaron a finales de 1998 la reforma del IRPF⁸, en esta reforma se fundamentan tres motivos, la eficiencia, la equidad y la simplicidad. El primero, se encargó de hacer que el IRPF fomentará la creación de empleo, de ahorro y el propio crecimiento económico, a través de la adaptación del mismo al modelo vigente en los países de nuestro entorno, es decir, a los países integrados en la UE. El segundo motivo, se propuso para mejorar las rentas del trabajo y las personas con cargas familiares, en términos de beneficiar al contribuyente mediante la distribución de rentas y el reparto del impuesto según las condiciones de vida de cada contribuyente. El último motivo nombrado, se centró en la estructura del tributo en sí, ya que hasta la fecha, el IRPF tenía una estructura bastante compleja, dificultando las tareas administrativas y la luchas contra el fraude fiscal, así se buscaba una progresividad hacía una estructura más simple.

Uno de los objetivos de esta ley fue reducir la presión fiscal a través de una disminución de los tipos marginales de la escala de gravamen⁹, y de la ampliación del mínimo exento a través de la introducción de un mínimo vital personal. Por ejemplo, la deducción de cuota por rendimientos del trabajo por cuenta ajena fue remplazada por una deducción de base más generosa hacia el contribuyente.

Cabe destacar que, a partir de esta nueva reforma aparece por primera vez que,

⁸ Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

⁹ La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, fijo unos tipos marginales máximos del 48% en vez del 56% de la reforma anterior y unos tipos mínimos del 18% en vez del 20%.

un contribuyente estará obligado a tributar siempre y cuando sus ingresos brutos hayan superado un mínimo interpuesto por la AEAT, estableciendo así un umbral de renta necesaria para supervivencia dejando exentas las rentas que no superen dicho umbral. Y también, dentro de esta reforma, se creó el nuevo régimen de estimación directa simplificada en el IRPF y una nueva tributación por módulos.

La reforma fiscal que entró en vigor en el año 2007 (1 de enero)¹⁰ en España, planteó la modificación del IS, el IRPF y la lucha contra el fraude fiscal.

Los objetivos más significativos planteados por la reforma fueron¹¹; la elevación del umbral mínimo de tributación, introduciendo un tratamiento de las circunstancias personales y familiares (iguales circunstancias – igual ahorro), apareciendo en este aspecto el principio de equidad; la construcción de la base de ahorro logrando efectos distributivos y recaudatorios, que mantiene el nivel de tributación de ahorro en el entorno internacional; reduce el tipo marginal máximo sobre las rentas del trabajo y actividades económicas que pueden presentar una mayor elasticidad de oferta, al mismo tiempo se redujo los tipos medios sobre las rentas medias y bajas; y se mejoró la situación de trabajadores y familias con hijos.

2.3.6 Situación actual: Reforma fiscal de 2015

El Gobierno español encargó a un grupo de expertos fiscales una reforma fiscal a mediados de 2013, con el objetivo de avanzar hacia un sistema impositivo más transparente, neutral, eficaz y que incentivara el crecimiento. Pero que también redujera el déficit público, contexto contradictorio y restrictivo a mí pensar, a las políticas propuestas citadas primeramente. Por ello, a mediados del año 2014 el actual Ministro de Hacienda presentó una propuesta que aborda principalmente cambios en el IRPF y el IS.

Los principales objetivos que el Gobierno español ante esta reforma son: a) impulsar la creación de empleo, reducción de la fiscalidad para las rentas del trabajo y refuerzo de la competitividad; b) dinamizar el crecimiento, modernizando el sistema tributario para favorecer el ahorro y la inversión; c) un sistema tributario más equitativo, realizando una mayor rebaja para las rentas medias y bajas, beneficios sociales para

¹⁰ Ley 35/20016, de 28 de noviembre. BOE núm. 285 de 29 de noviembre.

¹¹ DÍAZ DE SARRALDE MIGUEZ, Santiago: “La reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”. Nuevas tendencias en política fiscal, núm. 835, Marzo-Abril 2007.

familias con hijos y/o con personas con discapacidad, y nuevas medidas para la lucha contra el fraude; d) Una rebaja media del 12,5% para todos los contribuyentes; y e) que el 72% de los declarantes con unas rentas inferiores de 24.000 euros anuales, obtengan una rebaja media del 23,5%.

El bloque fundamental de medidas de esta reforma ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015, mientras que algunas otras medidas, una segunda modificación de las tarifas, lo harán el 1 de enero de 2016.

El IRPF ha cambiado sustancialmente a lo largo de su historia. Por eso, las modificaciones de la reforma de 2015¹² en este impuesto podrían entenderse como menores desde el punto de vista de la estructura del tributo y en comparación con las reformas que ha sufrido anteriormente.

3. El Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas

El IRPF es un tributo de gran importancia en el sistema fiscal español, ya que es el que aporta el mayor nivel de recaudación de todo¹³ no existe ningún impuesto que respete los principios de gravar la capacidad económica y de lograr una adecuada redistribución del impuesto en el sistema tributario. Esta caracterización, hace que el IRPF sea el pilar de todo sistema tributario.

Está encuadrado dentro del sistema tributario dentro de aquellos denominados impuestos directo, es decir, aquellos que gravan una manifestación directa de la capacidad económica de las personas físicas, consiguiendo así una adecuada redistribución de la riqueza como impuesto. Es un impuesto único que grava la totalidad de los rendimientos imputables a la persona física, estableciendo una diferenciación de trato respecto de los ingresos que realizada por cada sujeto distinguiendo la carga tributaria en función de las circunstancias de las situaciones personales o familiares. Por ello, este tributo personaliza la justicia tributaria mediante el reparto equitativo de la carga fiscal según la capacidad económica, igualdad y progresividad.

Desde el punto de vista tributario, se puede afirmar que es el tributo en el que se han de reflejar de forma más acusada y evidente los principios constitucionales en materias de fiscalidad legislados, como son los principios de generalidad, progresividad,

¹² Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹³ DEL PAZO SEN, Alberto: “Impuestos más justos”. Economía Exterior, núm. 74, págs. 129-137.

la capacidad económica tanto absoluta como relativa, el de defensa a la familia y el resto de principios rectores de la vida económica y social, según comenta Sergio de la Morena¹⁴.

La igualdad en materia tributaria está relacionada con el principio de capacidad contributiva, ya que se exige que estas dos situaciones reciban un trato tributario igualitario con base a la capacidad del contribuyente, y que en materia de justicia y equidad, de preservarse la individualidad e independencia de las personas físicas.

El TC en una de sus interpretaciones, declaró que “la igualdad a que el artículo 14 de la CE se refiere, que es la igualdad jurídica o igualdad ante la ley, no comporta necesariamente una igualdad material o igualdad económica real y efectiva¹⁵”, diferenciando el art. 31 .1 de la CE, por el que la igualdad tributaria está condicionada a la capacidad económica de cada sujeto, del principio de progresividad y del conjunto de la carga tributaria, según dice la STC 209/1988¹⁶, de 10 de noviembre.

Asimismo, en la doctrina del TC se relaciona el principio de igualdad con la territorialidad del impuesto, como consecuencia de la diversidad de regulaciones que las diferentes CC.AA y el tratamiento desigual entre los sujetos que viven en las diferentes Comunidades, debido a los distintos ordenamientos jurídicos, ya que todos no rigen las mismas normas, pero sí muy parecidas. Por ello el TC resuelve una cuestión respecto a la igualdad ante ley en una sentencia, argumentado que “el art. 14 CE no implica la necesidad de que todos los españoles se encuentre siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad”, refiriéndose a la desigualdad jurídica, según la delimitación de los términos municipales siempre que no se hayan marcado por criterios no objetivos o discriminatorios.

3.1 Referencia Normativa

A partir del 1 de Enero de 2015 se aplica la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre, modificando la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre del IRPF y de modificación parcial de las leyes del IS, IRNR y sobre el Patrimonio (BOE 29 de noviembre de 2006), que entrará en vigor de forma escalonada en los años 2015 y 2016, aunque algunas

¹⁴ DE LA MORENA MORÁN, Sergio: “El Principio de igualdad y su incidencia en el IRPF”. Revista Online de Estudiantes de Derecho, sección monográfica, núm. 3, 2013.

¹⁵ STC 49/1982, FJ 2º.

¹⁶ Recurso de amparo 752/1985. Contra Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona.

modificaciones estipuladas para entrar en vigor para el año 2016, han sido aprobadas por el RDL 9/2015, 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del IRPF y otras medidas de carácter económico.

A partir del 10 de julio de 2015 entra en vigor el RD 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificando al RD 439/2007, de 30 de Marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y el RIRNR, aprobado por RD 1776/2004, de 30 de julio.

3.2 Aspectos Generales

A) Naturaleza

La LIRPF en su artículo 1 explica que el IRPF, es un tributo de carácter personal y directo que grava al contribuyente, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas, de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares, y también según su naturaleza¹⁷.

1. Impuesto directo: La consideración de las circunstancias personales y familiares del contribuyente hace referencia que se trate de un impuesto subjetivo, determinándose la deuda tributarias en función de las circunstancias familiares y personales de cada persona.

2. Impuesto directo: grava una manifestación directa de la capacidad económica del contribuyente, como es la obtención de la renta, no siendo posible el traslado de las carga a tributar a otra persona, como pasa con otros impuestos.

3. Principio de generalidad: grava la totalidad de las rentas obtenidos por un contribuyente, que a su vez tenga la mínima capacidad económica, en relación con los mínimos personales y familiares y con las reducciones de la base imponible.

4. Principio de progresividad: su gravamen determina a través de una escala de tipos impositivos, persiguiendo así una redistribución de la renta más equitativa entre los ciudadanos, como exige el art. 41 CE¹⁸.

5. Impuesto periódico: el hecho imponible se repite de forma continuada en el

¹⁷ ALARCON GARCÍA, Gloria: *“Manual del sistema fiscal Español”*. Thompson, Madrid, 2005.

¹⁸ Art. 14 CE: *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.”*

tiempo. No obstante, para facilitar la cuantificación del hecho imponible, el tiempo se divide en periodos generalmente de un año.

B) Objeto

El objeto de este Impuesto la renta del contribuyente está constituido por diferentes criterios, que la Ley la delimita de la siguiente forma:

-La totalidad de los rendimientos (de trabajo, capital o de actividades económicas), imputaciones de renta establecidas por Ley, y las ganancias y pérdidas patrimoniales, constituyen la totalidad de la renta.

-Tanto si se produce dentro o fuera de España la renta obtenida por el contribuyente, se grava, ya que su residencia habitual es en territorio español siendo trascendental a la hora de delimitar el objeto del IRPF. Las rentas obtenidas por los no residentes se gravan por otro impuesto, el IRNR.

- El IRPF grava la renta mundial obtenida por el contribuyente.

3.3 Ámbito de aplicación

3.3.1 Impuesto cedido parcialmente a las comunidades autónomas

El IRPF es un tributo cedido parcialmente a las CCAA, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las CCAA, modificada por la Ley Orgánica 3/2009 y complementada por la Ley 22/2009, y en las normas reguladores de la cesión de tributos del Estado a las CCAA.

A las CCAA se les cede parte del rendimiento obtenido por el Impuesto¹⁹, aunque también tienen reconocido competencias normativas en las siguientes materias:

- A) **El importe del mínimo personal y familiar.** Las CCAA podrán establecer disminuciones o incrementos en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los arts. 57, 58, 59 y 60 de la LIRPF, con el límite del 10% para cada una de las cuantías.
- B) **La escala autonómica aplicable a la base autonómica general** deberá ser progresiva, ya que desde el año 2011 deben publicar de forma anual sus

¹⁹ Apartado 1, del art. 38 Ley 22/2009: “*Se cede a la CA el rendimiento del IRPF producido en su territorio*”.

propias tarifas aplicables a la base liquidable general. Cabe destacar que, anteriormente se podía aplicar la normativa estatal con carácter supletorio, en el caso que las CCAA no hubiesen aprobado su propia escala.

- C) **Deducciones en la cuota autonómica por circunstancias personales y familiares**, por inversiones no empresariales y por subvenciones y ayudas que se perciban de la propia CCAA.

Al encontrarnos una variación de la normativa del IRPF de una CCAA a otra, el art. 72 de la LIRPF regula tres criterios jerarquizados que son la permanencia, centro de interés y la última residencia declarada. Señalando que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una CCAA cuando:

- El sujeto permanezca en su territorio un mayor número de días del período impositivo. Deberán computarse las ausencias temporales.
- Se considere que una persona física tiene su vivienda habitual en el territorio de la CCAA correspondiente.
- En el caso de que no se pueda determinar la permanencia del criterio anterior, se considerará residente en el territorio de la CCAA donde el contribuyente obtenga la mayor parte de la base imponible de la CCAA.
- Por último, en el caso de no ser posible por ninguno de los dos criterios anteriores, el contribuyente se considerará residente en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Cabe señalar que, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto lograr una menor tributación efectiva en este Impuesto, salvo que la nueva residencia se prolongue durante 3 años, de forma continuada.

3.3.2. Ámbito territorial de aplicación

El IRPF se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio del régimen tributario especial en vigor de la Comunidad Foral de Navarra y el Concierto Económico del País Vasco. Por su parte, en Canarias, Ceuta y Melilla, se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en la LIRPF.

Debe tenerse en cuenta que desde el año 1999 existe un impuesto que grava de forma específica las rentas obtenidas en España por no residentes, por lo que las rentas

de las personas físicas son gravadas por dos impuestos: el IRPF, que grava la renta mundial de las personas físicas residentes en España; y el IRNR, que grava las rentas obtenidas en España por personas físicas o jurídicas no residentes en nuestro país.

Lo dispuesto en las dos leyes mencionadas anteriormente se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados o convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, que según el art. 96 CE, prevalecen sobre la normativa propia. Formando parte también de nuestro ordenamiento aquellos tratados con otros países que son publicados oficialmente en el BOE, tal y como establece el art 5 del CC.

Entre estos tratados, destacan los Convenios internacionales para evitar la doble imposición. En dichos convenios se limita la soberanía fiscal de cada estado, delimitando a estos efectos el concepto de residente y estableciendo medidas concretas para evitar la doble imposición que puede producirse sobre una misma renta al estar sujeta a imposición en ambos Estados (el Estado de la fuente y el de residencia).

3.4 El hecho imponible

Se define en la LGT²⁰ como el presupuesto de hecho de naturaleza jurídica o económica cuyo cumplimiento da lugar al nacimiento de la obligación tributaria²¹. En el ámbito del IRPF, viene dado por la obtención de renta por el contribuyente.

Los componentes de la renta del contribuyente son los siguientes:

1. Rendimientos de trabajo, derivados del trabajo personal dependiente
2. Rendimientos de capital, mobiliario o inmobiliario.
3. Rendimientos e actividades económicas, que pueden ser tanto rendimientos de actividades empresariales como profesionales.
4. Ganancias y pérdidas patrimoniales, derivadas o no de la transmisión de elementos patrimoniales.
5. Imputaciones de rentas reguladas como regímenes especiales. Como son las imputaciones de rentas inmobiliarias, las imputaciones de renta positivas en el régimen

²⁰ Art. 20 LGT.

²¹ ALIAGA AGULLÓ, Eva: “*Ordenamiento tributario español: los impuestos*”. Tirant lo Blanch, 2015.

de transparencia fiscal internacional, las imputaciones de renta derivadas de la cesión de derechos de imagen, o por último, las imputaciones de renta derivadas de la participación en Instituciones de Inversión Colectiva domiciliadas en países calificados como paraísos fiscales²².

3.5 Rentas exentas

El art. 7 de la LIRPF establece como exentas una serie de rentas, siempre que se cumplan los requisitos legalmente establecidos. Este tipo de rentas, se trata de un tipo de ingresos que obtiene el contribuyente, que aun siendo ingresos fiscales, no están sujetos al impuesto de la renta y complementarios, ya que la Ley les ha otorgado el beneficio de gravarse con la tarifa 0. En términos generales, las rentas exentas son: “aquellas utilidades netas fiscales obtenidas en el ejercicio y provenientes de la explotación de ciertas actividades económicas expresamente beneficiadas en las normas fiscales”. (artículos contemplados entre el 206 y el 236-1 del Estatuto tributario).

Dicho de otra forma, aquellas rentas sobre las que no recae obligación tributaria aunque se haya producido el hecho imponible, que expresamente por Ley y por razones políticas, económicas o personales, el legislador trata de proteger este tipo de rentas.

3.5.1 Rentas no sujetas

Se encuentran dispersas a lo largo del articulado de la LIRPF, podemos señalar los siguientes:

- a) **Las rentas que se encuentran sujetas al ISD²³**. Estas rentas están constituidas por las ganancias patrimoniales que se producen en las personas que recibe cantidades, bienes o derechos por herencia legado o donación o por ser beneficiario de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario (salvo que por expresa disposición legal dichas cantidades percibidas tengan la consideración de rendimientos del trabajo).
- b) **Las ganancias o pérdidas patrimoniales** que se pongan de manifiestos con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente

²² RDL 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios considerados paraísos fiscales.

²³ Art. 6.4 del IRPF.

(artículo 33 y siguientes). Se trata de la denominada “plusvalía del muerto”, es decir, las ganancias o pérdidas patrimoniales experimentadas en el patrimonio de las personas fallecidas como consecuencia de la transmisión hereditaria del mismo.

- c) **La parte de la ganancia patrimonial** generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales, no afectos al desarrollo de actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 tuviesen un periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente superior a:
- 10 años. Es decir, adquiridos antes del 31-12-1986
 - 8 años. Es decir, adquiridos antes de 31-12-1988
 - 5 años. Es decir, adquiridos antes de 31-12-1991
- d) Los rendimientos del capital mobiliario que se pongan de manifiestos con ocasión de transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente.
- e) Las reducciones de capital, salvo cuando tengan por finalidad la devolución de aportaciones.
- f) Las ganancias o pérdidas generadas con ocasión de la transmisión lucrativa de empresas o participaciones.
- g) Las adjudicaciones de bienes o derechos en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes.
- h) La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio de derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones

3.6 Aspectos personales: Contribuyentes e individualización de rentas

3.6.1 Contribuyentes

Se denomina contribuyente²⁴ a toda aquellas personas física que tenga residencia habitual en territorio español, y también a las personas físicas que tuviesen vivienda habitual en el extranjero por alguna circunstancia descrita en el art. 10 de la LIRPF²⁵.

²⁴ CAYÓN GALIARDO, Antonio: “*Los impuestos en España*”. (8ª Edición), Aranzadi, 2003.

²⁵ Art. 10 LIRPF: “*Se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge [...] que tuviesen su residencia habitual en el extranjero*”.

Cuando un contribuyente quiere efectuar un cambio de residencia un país catalogado como paraíso fiscal, la ley establece que no perderán su condición de contribuyentes de IRPF en los cuatro periodos impositivos siguientes, siempre y cuando el país o territorio de su nueva residencia sea considerado como paraíso fiscal.

Por el contrario, las sociedades civiles, tenga o no responsabilidad jurídica, herencias yacentes, comunidad de bienes y demás entidades reflejadas en el art. 35 LGT²⁶, no tendrán la consideración de contribuyentes. Dichas rentas serán atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes.

a) Contribuyentes con residencia habitual en territorio español

Según el art. 9.1 de la LIRPF, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando esté permanezca más de 183 días, durante el años natural, en territorio español Para determinar el periodo de permanencia se deben computar las ausencias esporádicas (viajes de negocio, vacaciones, etc.) con independencia de su duración, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país.

b) Contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero

Se trata de contribuyentes que no residen en España, que ostentan la nacionalidad española, y a su vez, su cónyuge e hijos menores de edad tienen residencia habitual en el extranjero. Por ejemplo, miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españolas, funcionarios que ejerzan en el extranjero como empleo oficial del Estado español, entre otros.

No se considerarán contribuyentes estas personas, cuando no sean funcionarios en activo y tuvieran su residencia habitual en extranjero con anterioridad a la adquisición de las condiciones numeradas.

3.6.2 Individualización de rentas

El art. 11 de la LIRPF habla de las reglas de individualización de rentas, ya que existen unos criterios para aquellos sujetos que formen parte de una unidad familiar de las previstas en el art. 82.1.1^a de la LIRPF; es el caso de los matrimonios, que en función del régimen económico se determina la comunicación de los ingresos de los

²⁶ Art. 35 LGT: “Son considerados obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”.

cónyuges.

En los apartados 2, 3, 4, y 5 del citado art. 11, podemos observar los criterios de individualización de la renta de forma separada:

- Los rendimientos de trabajo personal²⁷
- Los rendimientos del capital
- Los rendimientos de actividades económicas
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales

3.6.3. Mínimo personal y familiar

La regulación de éste mínimo se encuentra entre los arts. 56 a 61 de la LIRPF (en el Título V), que han sido modificados por la Ley 26/2014, principalmente aumentando el importe de los mínimos tanto personal como familiares.

El art. 56 de la LIRPF define el mínimo personal y familiar como la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación.

Se trata de un mínimo exento que incide en el cálculo del impuesto, provocando el efecto de trasladar la progresividad a la parte de la renta que representa.

El importe del mínimo personal y familiar no afecta en la hora de cuantificar la base imponible, si no que afecta en la determinación de la cuota íntegra de forma que, una vez se ha cuantificado, la cuota íntegra resultante de aplicar la tarifa del Impuesto a la base liquidable general, se minora en el resultado de aplicar la misma tarifa al mínimo personal y familiar. Destacar que, que en la normativa anterior a la Ley 35/2006, se reducía el importe del mínimo para determinar la base imponible y partir de ahí calcular la base liquidable general.

Se señalar que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, donde se regula el sistema de financiación de las CC.AA, introdujo la posibilidad de determinar la cuota íntegra autonómica, estableciendo disminuciones o incrementos en las cuantías que

²⁷ Apartado 2 art. 11 LIRPF: “*Los rendimientos de trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción*”.

corresponden al mínimo del contribuyente y a los mínimos por s, ascendientes y discapacidad, con un límite del 10% de las cuantías que fija la LIRPF.

Es por ello, que el art. 56.3 define el mínimo personal y familiar como el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad (arts. 57,58,58,59 y 60 ref), que incrementan o disminuyen el cálculo del gravamen autonómico en los importes establecidos en la ley 22/2009, hayan sido aprobados por las CC.AA.

3.6.4 Mínimo del contribuyente

Este año 2015, el mínimo del contribuyente ha sido aumentado por la modificación del artículo 57, de la Ley 26/2014, pasando de una cantidad de 5.151€ a 5.550€ anuales.

La LIRPF establece dos posible incrementos del mínimo. Por una parte, cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se incrementará en 1.150€ anuales, en vez de 918€. Por otra parte, si la edad fuera superior a 75 años, el mínimo aumentaría en otros 1.400€, en vez de 1.122€. La aplicación de estos incrementos a aquellas personas que cumplan años (65 o 75 años) durante el año, permitirá la aplicación del incremento en su totalidad, si efectuar prorrateo alguno. Por ejemplo, si una persona cumple años el 15 de septiembre, el mínimo del contribuyente que se le aplica en dicho ejercicio será de 6.700 euros (5.550 + 1.150).

Las CC.AA para calcular el gravamen autonómico, podrán incrementar o disminuir las cantidades anteriormente mencionadas con el límite del 10% de variación sobre las mismas.

Con carácter general, el mínimo del contribuyente es de 5.550€ tanto para la tributación individual como conjunta, aunque para esta última se establece una reducción en la base imponible general, con carácter previo a las reducciones establecidas por los sistemas de previsión social y por pensiones compensatorias, por una cantidad de 3.400€ para la primera de las modalidades que contempla el artículo 82.1 LIRPF²⁸, o 2.150€ para la segunda de las modalidades.

²⁸ Apartado 1 art. 82 LIRPF:” Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de la unidad familiar. La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera [...]”.

No obstante, para la aplicación de los incrementos del mínimo por edad y se elige la modalidad de tributación conjunta, el art. 84.2.2. LIRPF, explica que se tendrá en cuenta las diferentes circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar, y a partir de ahí, se aplicará el incremento, en función de que los cónyuges cumplan los requisitos de edad que exige la Ley, para estos casos. Destacar que, para la cuantificación de los mínimos por discapacidad del contribuyente, se efectúa una idéntica previsión, como hemos explicado anteriormente.

3.7 Aspectos temporales: Periodo impositivo, devengo e imputación temporal

El IRPF es un tributo periódico, es decir, según la renta que se haya obtenido a lo largo del tiempo, la ley lo divide o delimita de forma temporal, y lo hace en base a periodos impositivos. Según el art. 12 LIRPF, el período impositivo coincidirá con el año natural, produciéndose el devengo el 31 de Diciembre. De forma excepcional, por causa de fallecimiento del contribuyente el período impositivo será inferior al año natural, llegados a esta excepción la fecha de devengo será la del fallecimiento²⁹.

Por regla general, los ingresos y gastos incluidos dentro de la base imponible, serán imputados en el período impositivo correspondiente, según la naturaleza del impuesto:

-En el caso de los rendimientos del trabajo y de capital se imputarán en el periodo impositivo exigible por la otra parte.

-Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán en el período que se produzca la alteración patrimonial.

-En los rendimientos de actividades económicas se imputarán, según lo establecido en la normativa del IS.

Cabe destacar que la ley, refleja una serie de reglas especiales de imputación que se nombran en el artículo 14.2 de la LIRPF.

3.8. Rendimientos del trabajo

²⁹ Apartado 1, art. 13 LIPRF: “En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento”.

Estos rendimientos son los que más transcendencia tienen en relación con las demás manifestaciones de renta, debido principalmente, al gran número de contribuyentes que se ven afectados por este impuesto, así como por el consiguiente peso en la recaudación total de la Hacienda Pública.

3.8.1 Concepto

Los rendimientos del trabajo son “*contraprestaciones o utilidades, cualquiera sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*”. Esta es la definición extraída del art. 17 LIRPF, aunque lo importante a estos efectos es que la renta percibida derive de un trabajo dependiente o por cuenta ajena, sin que la naturaleza del trabajo tenga relevancia. También existen otros supuestos de rentas que no provienen directamente de la relación de dependencia laboral pero sí son considerados como rendimientos del trabajo en la LIRPF como son las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones, y las rentas diferidas en el tiempo a causa de la relación laboral como las prestaciones de desempleo o las pensiones de jubilación e invalidez.

3.8.2 Rendimientos íntegros del trabajo

Como hemos comentado anteriormente, el art. 17 de la LIRPF, es quien define los rendimientos del trabajo, pero nosotros nos vamos a adentrar en sus dos primeros apartados, que contiene una enumeración de supuestos particulares de rendimientos íntegros del trabajo personal que pueden sintetizarse en tres bloques:

- a) **Consideraciones típicas del trabajo.** Encontramos un serie de rendimientos típicos de las relaciones laborales, tales como; sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, las remuneraciones en concepto de gastos de representación, las contribuciones empresariales a planes de pensiones, las retribuciones procedentes de las relaciones laborales de carácter especial (personal alta dirección, comisionistas, etc.), las dietas y asignaciones para gastos de viajes (excepto lo de locomoción y los normales de manutención y estancia regulados en el art. 9.a) del RIRPF). El exceso percibido por el trabajador sobre lo expuesto en el cuadro anterior, debe incluirse en la

declaración del IRPF, en concepto de rendimiento íntegro del trabajo personal.

- b) **Prestaciones derivadas de sistemas de prevención social.** Se recogen distintas prestaciones derivadas de prevención social, como son las pensiones y haberes pasivos percibidos de la Seguridad Social por incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad u orfandad, y las percepciones generadas por los sistemas privados de prevención social como planes de pensiones o planes de previsión social empresarial.
- c) **Rendimientos del trabajo por definición legal.** Se trata de una serie de supuestos atípicos que están clasificados de los apartados b) a i) del art. 17.2 LIRPF, que son; las cantidades abonadas a quienes ocupan cargos públicos y las retribuciones de los administradores de sociedades y miembros de consejos de administración; las becas, pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos, siempre que no esté exenta por el apartado k) del art. 7 del IRPF (referencia); los rendimientos derivados de impartir cursos, seminarios, conferencias, seminarios y similares; y los rendimientos procedentes de la elaboración de obras literarias, artísticas, siempre y cuando se ceda el derecho de su explotación.

3.8.3 Rendimientos del trabajo en especie

El art. 42.1 de la LIRPF recoge la definición de los rendimientos en especie como *“la utilización, consumo y obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no suponga un gasto real para quien lo conceda”*. Es decir, uno de los rasgos más fundamentales de este rendimientos es que, se tiene que tratar de una contraprestación que se entrega mediante un bien distinto del dinero, de lo contrario no sería una renta en especie sino dineraria.

En el apartado 2 del art. 42 de la LIRPF se enumeran los supuestos a los que no se le otorga la consideración en especie que son; las entregas a precios rebajados de productos en cantinas o comedores de empresas; las primas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguro de accidente laboral; responsabilidad civil o enfermedad del trabajador, así como las cuantías satisfechas a las empresas encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de

favorecer el desplazamiento de empleados, con el límite de 15.000 euros anuales por trabajador.

Cabe destacar que, las retribuciones en especie a la base imponible del Impuesto se efectuará por el resultado a sumar por las cuantías resultantes de las reglas comentadas con anterioridad y el importe del ingreso a cuenta que el empresario debe realizar sobre el valor de las rentas no dinerarias sometidas a este mecanismo.

3.8.4 Cómputo de los rendimientos irregulares

La Ley de IRPF introduce una importante excepción, es decir, cuando los rendimientos íntegros del trabajo tengan la consideración de irregulares no se computarán de forma íntegra, si no que su cuantía minorará mediante la aplicación de unas reducciones especiales, según la naturaleza y el origen del ingreso.

La aplicación de estas reducciones, está regulado en los arts. 18.2 LIRPF y 11 RIPRF, los cuales han sufrido ciertas modificaciones en este año 2015, mediante la Ley 26/2015 y el RD 633/2015.

La modificación más significativa, es la reducción sobre los rendimientos “irregulares” que pasa a ser de un 30 %, en vez de un 40%, además solo resultará aplicable a aquellos rendimientos que se imputen en único periodo impositivo, en vez de para los generados en más de 2 años y obtenidos de forma no periódica ni recurrente, como en la anterior normativa.

3.8.5 Gastos deducibles

El art. 19.1 de la LIRPF nos dice que, el rendimiento neto del trabajo el resultado de disminuir el rendimiento íntegro calculados, menos las reducciones examinadas anteriormente y los gastos deducibles.

Los gastos deducibles de los rendimientos íntegros están previstos de forma taxativa en el art. 19.2 de la LIRPF, a los que se le añade un nuevo apartado en la nueva normativa, incluyendo en concepto de otros gastos la cantidad de 2.000€ anuales, cuando se trate de contribuyentes desempleados inscritos en la Oficina de Empleo y que acepten un nuevo puesto de trabajo y éste le exija que se traslade de su vivienda habitual. Y cuando se trate de personas con discapacidad, que sean trabajadores activos, se incrementará la cuantía a 3.500€ anuales, y si acreditan necesitar ayuda de terceras

personas, movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65%, será incrementado a 7.750€ anuales.

3.8.6 Reducciones de trabajo personal

La reducción general por la obtención de rendimientos de trabajo ha sido modificada casi en su totalidad por la Ley 26/2014, reduciendo su ámbito de aplicación aquellos trabajadores que tienen menos recursos, es decir, aquellos trabajadores con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros, siempre y cuando no tengan o reciban rentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500€ y no estén clasificadas como exentas. Hasta el 31 de diciembre de 2014, se aplicaba una reducción de 2.652 euros anuales para los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.620 euros, ahora derogada, pero hay que dejar de tener en cuenta, la deducción en concepto de otros gastos por importe de 2.000€ para todos los contribuyentes.

No obstante, para determinar si el contribuyente tiene derecho a esta reducción se tomará el resultante de minorar el rendimiento íntegro, en vez del rendimiento neto del trabajo, en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la LIRPF, sin considerar los 2.000€ o los importes por traslado de vivienda habitual o personas con discapacidad del apartado f). Destacar que, como sucedía en la normativa anterior, el saldo resultante no puede ser nunca negativo.

Por otra parte la DT 6^{a30}, establece un régimen transitorio aplicable a los contribuyentes que hubieran tenido derecho aplicar dicha reducción, que es incrementada debido a la movilidad geográfica por haber aceptado un puesto de trabajo. En estos casos, si en el ejercicio 2015 se continúa en el puesto de trabajo, se podrán aplicar en 2015 la reducción prevista de la normativa anterior, concretamente lo estipulado en el artículo 20, en vez del gasto previsto en el segundo párrafo de la f) del apartado 2 del artículo 19 de la Ley 26/2014, dado que supone un importe mayor.

4. Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados a territorio español

Este régimen fiscal especial aplicable a aquellos trabajadores desplazados a territorio español, conocido como régimen de “impatriados”, este régimen fue

³⁰ DT sexta LIRPF: “Los contribuyentes que hubieran tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción de la letra b) del apartado 2 de artículo 20 de esta Ley, [...] como consecuencia de haber aceptado en dicho ejercicio un puesto de trabajo, y continúen desempeñando dicho trabajo en el período impositivo 2015, podrán aplicar en dicho período impositivo la reducción a que se refiere el artículo 20 de esta Ley, [...]”.

introducido en nuestro país por la Ley 62/2003 de Medidas Fiscales, Administración y de Orden Social, pudiendo optar por éste las personas físicas que adquieran la residencia fiscal en España a partir del año 2004. Anteriormente a la fecha de 30 de diciembre, no existía ninguna norma o ley que favoreciera a aquellos trabajadores que se desplazan a España para trabajar.

Concretamente, en el apartado 4 del art. 1 de la Ley 62/2003, se indica que: *Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por este Impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes* (...), estableciendo la posibilidad a aquellas personas que adquieran la residencia fiscal en España, debido a su desplazamiento a territorio español, tengan la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR)³¹, es decir, tributar exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español durante cinco periodos impositivos, siempre y cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicho artículo, o por el contrario tributaran por el IRPF. Esta disposición, se ha mantenido en la nueva reforma de IRPF Ley 26/2014, concretamente, en su art. 93, modificando alguna cuestión en concreto, que iremos viendo más adelante.

El propósito de la Ley parece bastante claro, hacer más atractiva la llegada a nuestro territorio de personas altamente cualificadas con retribuciones elevadas, que puedan beneficiarse de un régimen fiscal, donde los rendimientos de trabajo tributan a un tipo de gravamen del 24 %, por el contrario, si tributas en el régimen de IRPF el tipo de gravamen sería aproximadamente del 43 %, es decir, todas aquellas personas físicas que vienen a trabajar a nuestro país obtendrán un beneficio o incentivo fiscal en el régimen a tributar.

4.1 Normativa

La regulación básica de este régimen fiscal aplicable a los trabajadores desplazados a España, la encontramos en las siguientes normas:

³¹ LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: “La vinculación de las acciones a una actividad económica: de la antigua regulación del IRPF a la última modificación en relación al IRNR”. Crónica Tributaria, núm. 109/2003, págs. 119-136.

-Art. 93 de la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y se modifica la anterior Ley 35/2006, de 28 de Noviembre.

-RD 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el RIRPF, aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo, y el RIRNR, aprobado por el RD 1776/20014 de 30 de julio. Donde se modifican los 113 y siguientes que afectan a este régimen fiscal.

- 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, salvo lo dispuesto en los arts. 5, 6, 7, 8, 9, 10 y 11 del capítulo I del citado Texto Refundido.

- Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifican otras disposiciones en relación con la gestión de determinadas liquidaciones. Posteriormente la Orden EHA/3202/2008, de 31 de Octubre aprobó el modelo 291 “Declaración informativa de cuentas de no residentes”, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador. Más adelante la Orden EHA/3062/2010 actualiza la normativa en cuanto a las normas de presentación, regulando los casos en que la presentación puede hacerse en soporte legible por ordenador y los casos en que ha de ser de forma obligatoria telemática por Internet. La Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, actualiza la normativa relativa a la forma de presentación de determinadas declaraciones y autoliquidaciones.

4.1.1 Naturaleza del IRNR

La LIRPF primeramente incorporó la especialidad de los trabajadores desplazados como una opción relacionada con la residencia³², concretamente en el art. 93 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, justamente en su apartado 5, con efectos a partir del 1 de enero de 2004, que se incorporó posteriormente al TRLIRPF en un idéntico artículo, y que en el año 2005 fue objeto de desarrollo reglamentario,

³² CARMONA FERNANDEZ, Néstor: “*Todo renta de no residentes 2011-2012*”. CISS, 2011.

concretamente en el RD 687/2005, de 10 de junio, donde que se creó un nuevo Título VII en el RIRPF 2004 denominado “Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, comprendido en los arts. 111 a 118 de dicho reglamento. También pasó a formar parte del Título X dedicado a los regímenes especial de la LIRPF, con concreto en la Sección 5ª de dicho título (artículo 93 LIRPF)

La principal novedad de la LIRPF respecto al TRLIRPF, fue que varios preceptos que estaban incluidos en el Reglamento, pasaron a tener rango legal, gracias al desarrollo de las condiciones que se exigen para poder ejercer la opción para tributar por el régimen especial, con la finalidad de que no pudiera interpretarse en algunos casos que el RIRPF restringe dicho régimen sin cobertura legal.

Esta norma se creó con el objetivo de atraer a nuestro país trabajadores altamente cualificados extranjeros como administradores o directivos, alcanzando a otros contribuyentes de mayor relevancia social, como deportistas de alto nivel extranjeros que viene a España durante un número limitado de años. También los empleadores españoles resultan beneficiados, ya que pueden ofrecer mejores condiciones retributivas a futuros trabajadores extranjeros debidas a una fiscalidad más favorable.

La LPGE introdujo en el año 2010 una limitación para que los trabajadores desplazados con altísimos rendimientos no se beneficiaran de una fiscalidad tan favorable como la que ofrecía este régimen especial hasta el año 2010. Por ello, se estableció que, para poder optar al régimen especial en cada uno de los periodos impositivos en los que fuera a ser de aplicación dicho régimen, las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo no superasen la cuantía de 600.000 euros anuales. La introducción de esta limitación de las retribuciones vino acompañada con la misma fecha, de una nueva DT 17ª LIRPF, para que aquellos contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2010, y pudieran aplicar el régimen anterior, sin cumplir la condición citada, pero a partir de esa fecha ya no podrían acogerse a dicho régimen, ya que no cumplían la condición expuesta en la norma.

Finalmente, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha modificado bastante el art. 93 de LIRPF, quedando configurado de forma diferente a la que había hasta el 31 de diciembre de 2014. La modificación se ha completado con la modificación

reglamentaria por el RD 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifica el RIRPF y el RIRNR, en todo caso, respetando los derechos adquiridos por los trabajadores desplazados antes del 1 de enero de 2015, para lo que se ha modificado la DT 17ª LIRPF a fin de permitir la aplicación de la normativa anterior, la vigente hasta el 31 de diciembre de 2014. Las principales novedades vigentes en el año 2015 han sido las siguientes:

- a) Se excluyen los deportistas profesionales dictados en el RD 1006/1985, de 26 junio.
- b) Se suprime el límite de 600.00 euros anuales, existente desde el año 2010, de retribuciones previsibles del contrato de trabajo. Salvo que, la base liquidable correspondiente a rentas por dividendos, intereses y ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, en este caso se resta de la base liquidable y se grava empleando una escala con un tipo de gravamen del 45% para la parte que exceda de 600.000 euros (47% en 2015 según la DA 31ª LIRPF).
- c) A partir de 2015, para optar al régimen especial se admite la opción si el desplazamiento está motivado por la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe el contribuyente, o al menos no sea una entidad vinculada con él. Se mantiene que el desplazamiento este motivado como consecuencia de un contrato de trabajo.
- d) Desaparece la exigencia de que los trabajos se realicen en España, ya que desde el año 2015 todos los rendimientos del trabajo personal obtenidos por el contribuyente mientras sea aplicable el régimen especial, se consideran obtenidos en territorio español. No obstante, el art 114.2.a) del RIRPF ha aclarado que esta regla no opera en respecto a las actividades desarrolladas antes del desplazamiento, ni por las efectuadas con posterioridad a la comunicación, que ha de realizarse en el plazo de un mes desde que finalice el desplazamiento sin perder la residencia española, conforme dicta el art. 119.3 RIRPF³³.
- e) Desaparece el requisito de que los rendimientos del trabajo personal

³³ Apartado 3 art. 119 RIRPF: “Cuando el contribuyente finalice su desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal [...] deberá comunicar tal circunstancia a la Administración Tributaria en el plazo de un mes desde que hubiera finalizado su desplazamiento a territorio español [...].”

obtenidos en territorio español no estén exentos. A cambio, las exenciones del artículo 14 del TRIRNR no se aplicarán si se opta por el régimen especial.

- f) Se gravan las rentas acumuladas en territorio español durante todo el año natural, sin la posibilidad de compensarlas.

4.2 Ámbito de aplicación

La normativa establece que aquellas personas que adquieran su residencia fiscal en España debido a su desplazamiento a territorio español pueden optar por tributar por el IRPF o por el IRNR durante el periodo impositivo que se realiza el cambio de residencia y por los cinco periodos siguientes, siempre y cuando se cumplan las condiciones determinadas por la ley. El art. 93 de la LIRPF refleja que todo aquel contribuyente desplazado a España³⁴, con carácter general, tributará por el IRPF, a no ser que cumpla con los requisitos exigidos por este mismo artículo y opte así por el régimen especial pudiendo tributar aplicándose la normativa del IRNR. Los requisitos de obligado cumplimiento que establece el art. 93 de la LIRPF y el art. 113 del RIRPF, son los siguientes:

1. No haber sido residente en España en los 10 años anteriores a su desplazamiento a territorio español.

En ningún caso se podrá haber tenido la condición de residente por cualquiera de los criterios establecidos por la LIRPF. Es por ellos, que han existido casos donde aparece un conflicto de residencia con otro Estado, debido a que España pueda tener suscrito Convenio para evitar la doble imposición con otro estado, y por consiguiente calificar como residente a dicho sujeto por sus respectivas normas internas, produciéndose así el incumplimiento del requisito. Por otra parte, se puede mal interpretar a la norma en el precepto de cuál es el año que se debe de tomar referencia, es decir, el año de desplazamiento del sujeto o el año del cambio de residencia, que puede ser previo al año, pero a efectos de la Ley 26/2014 deja claro en su reforma que se tomarán en cuenta los diez periodos impositivos anteriores a su desplazamiento a territorio español.

2. Que el desplazamiento a territorio español se produzca por alguna de las

³⁴ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar: *“La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”*. Netbiblo, La Coruña, 2010.

siguientes consecuencias:

a) A consecuencia de un contrato de trabajo, siempre que se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento venga acompañado de una carta de desplazamiento del empleador, incluidos también los funcionarios. Queda excluida la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el RD 1006/1985, de 26 de junio, dicha mención ha sido eliminada del art. 113 del RIRPF, como consecuencia de los cambios introducidos por el RD 663/2015, de 10 de julio. Con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el RD 1006/1985, de 26 de junio.

La DGT señala que dicho régimen especial no es aplicable al cónyuge (sin trabajo y sin ingresos en España) y su hijo menor de 18 años, aunque también acredite residencia en nuestro país y sean cotitulares de las rentas. Ninguno de los dos cumplirá los requisitos establecidos por la normativa. Aunque en caso de ser residentes fiscales en España tendrán la consideración de ser contribuyentes por el IRPF y como tales quedarán sujetos a tributar en España por la integridad de sus rentas.

b) Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una empresa o entidad en cuyo capital no participe, o si participa sea con los términos previstos el art. 18 LIS, que desde 2015 la norma limita hasta un 25% de participación. Hasta la fecha no existía esta posibilidad de condición como administrador con carácter mercantil y sin relación laboral.

3. Que el extranjero desplazado no obtenga rentas que se califiquen como obtenidas mediante EP situado en territorio español. Cabe señalar que hasta el año 2014 se aplicaban otros 4 requisitos a han quedado suprimidos del art. 93 LIRPF, con la nueva reforma de 2015, pero que nombraré, ya que seguirán siendo aplicables a los trabajadores desplazados antes del 1 de enero de 2015 y opten por aplicar la normativa vigente en 2014 como dice la DT 17ª LIRPF.

a) Que los trabajos se realicen efectivamente en España, aunque el art. 13.1.c TRLIRNR, entendía cumplida esta condición si los trabajos realizados en el extranjero no excedan del 15% de todas las contraprestaciones recibidas dentro del año natural, y sí el trabajo desempeñado era con diferentes empresas, que no fuera más del 30%. El art. 114.2.a) RIRPF, recién modificado por el RD 633/2015, di que esta consideración no afecta a los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada

antes del desplazamiento a nuestro país, ni a los derivados de una actividad posterior a la comunicación a la AEAT, sin perder su residencia fiscal en España en dicho ejercicio.

b) Que los trabajos se realizasen para una empresa o entidad residente en España o para un EP situado en España de una entidad no residente en territorio español, era necesario que el trabajador fuera contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produjese un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

c) Que los rendimientos del trabajo derivasen de una relación laboral que no estuviera exenta de tributación por el IRNR. A partir de 2015, los trabajadores desplazados a España, no son aplicables los supuestos de rentas exentas establecidos en el art. 14 TRLIRNR.

d) Desde el año 2010, todas aquellas personas que no superasen la cuantía de 600.000€ anuales a modo de retribución en cada uno de los periodos impositivos.

Al margen todos los requisitos mencionados anteriormente, en el año 2011 con motivo del acontecimiento “Salida de la Vuelta al Mundo a Vela Alicante 2011”, el número 2 de la DA 28ª del RDL 2/2011, de 5 de septiembre por el que se aprueba el TRLPEM, señala que las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF con motivo a este acontecimiento, podrían optar por tributar por el IRNR, en los términos y condiciones que expone el artículo 93 de la LIRPF.

4.3 Elementos personales

4.3.1 El contribuyente no residente

La calificación como residente fiscal de una persona física o entidad es producida por el efecto sustancial en el modo de su tributación. Quién sea considerado como residente tributará por el IRPF o el IS por la totalidad de sus rentas, es decir, por su renta mundial. Por el contrario, la ostentación de la condición de no residente a efectos fiscales, conlleva que se grave tan sólo por las rentas que se consideran obtenidas en España.

El artículo 5 del TRLINRNR afirma que tendrán la condición de contribuyentes³⁵:

a) Las personas físicas y jurídicas no residentes en territorio español, que

³⁵ CASTILLO SOLSONA, María Mercedes: “Los elementos personales del impuesto sobre la renta de no residentes”. Crónica Tributaria, núm. 107/2003, págs. 8-32.

obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el IRPF o IS.³⁶

- b) Las personas físicas con nacionalidad extranjera que sean residentes en España por su cargo o empleo, miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares y funcionarios en activo aquí cargo oficial, siempre a título de reciprocidad.
- c) Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

Por ello el IRNR llama a tributar a las personas o entidades no residentes fiscales que, primero, obtengan rentas en territorio español y, segundo, no sean contribuyentes por el IRPF. Como podemos observar, la norma no contempla una definición de la “no residencia fiscal”, solo refleja una definición positiva de la residencia fiscal tanto en el IRPF como en IS, describiendo cuando una persona o entidad se convierte en residente, y asimismo contribuyendo a sendos impuestos de la renta.

4.3.2 Domicilio fiscal

A efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se considera que los contribuyentes no residentes tienen su domicilio fiscal en España³⁷, según el art. 11 de la LIRNR:

- a) Cuando operen en España a través de un establecimiento permanente, en el lugar en el que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España.
- b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente. En el caso de no poderse establecer domicilio fiscal de acuerdo con este criterio, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

³⁶ Art. 6 IRNR: “La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la LIRPF, aprobado por RDL 3/2004, de 5 de Marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la LIS, aprobado por el RDL 4/2004, de 5 de Marzo. Haciendo referencia estos artículos mencionados a los contribuyentes acogidos a sendos impuestos, por cumplir con los requisitos pertinentes de que dictan las leyes citadas anteriormente”.

³⁷ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: “La residencia fiscal y el derecho comunitario”. Crónica Tributaria, núm. 146/2013, págs. 153-177.

- c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

4.3.3 El representante fiscal

El contribuyente tiene la “obligación” de nombrar a un representante, persona física o jurídica, que les represente ante la AEAT en los supuestos señalados en el art. 10 del TRLIRNR, que son los siguientes

- a) cuando opere mediante EP
- b) Cuando realice prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje de derivados contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas en España sin mediación de EP.
- c) Cuando así lo requiera la AEAT.
- d) Cuando se trate de residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria y, sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o se ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercado secundarios oficiales.

Asimismo, los contribuyentes podrán nombrar, de forma voluntaria, un representante con residencia en España para que les sirva de medio de comunicación con la AT.

4.3.4 El responsable solidario

Según el art. 9 TRLIRNR, será la persona encargada del ingreso de las deudas correspondientes del contribuyente, a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente:

- El **pagador** de los rendimientos devengados sin mediación de EP.
- El **depositario** o gestor de los bienes o derechos no afectos a un EP.

En el caso de pagadores de rendimientos, cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos pertenecientes a residentes en países o territorios como paraísos fiscales, las actuaciones de la AEAT podrán entenderse directamente con el responsable, sin que sea necesario el acto previo de derivación de responsabilidad.

Cabe destacar que, la responsabilidad solidaria no existirá cuando resulte de aplicación la obligación a retener.

4.4. Sujeción al impuesto

4.4.1 Hecho imponible

Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes, estos podrán ser personas físicas o jurídicas no residentes en España, según dice el art. 12 de la LIRNR.

Como bien dicen las leyes del IRPF e IS, se establece una presunción de retribución de las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios de generar rentas, las cuales se presumirán retribuidas salvo prueba de lo contrario.

En consonancia con el sistema fiscal, la ley recoge el supuesto de no sujeción, aplicable exclusivamente a los contribuyentes no residentes que sean personas físicas, ya que son los únicos pasivos al ISD.

4.4.2 Rentas obtenidas en el territorio español

El art. 13 del TRLIRNR contiene una relación de rentas que se consideran obtenidas en España en la que predomina el criterio de territorialidad, gravando los rendimientos y las ganancias patrimoniales que se hayan obtenido.

En el primer apartado del art. 13 anteriormente mencionado, se encuentran algunos rendimientos del trabajo y del capital mobiliario que tienen la consideración de haberse obtenido en territorio español, satisfechos por personas o entidades residentes. Pero también debemos destacar que existen ciertas rentas que no se consideran obtenidas en territorio español, a pesar de ser satisfechos por personas o entidades residentes, según recoge el apartado 2 del art. 13 del TRLIRNR³⁸.

4.4.3 Rentas exentas

La Ley del IRNR, declara expresamente una serie de rentas, cuando son obtenidas por personas o entidades no residentes en territorio español. Se trata de unas exenciones que por razón de la forma de la renta obtenida, el art. 14 del IRNR y el art. 7 del IRPF,

³⁸ Apartado 2 art. 13 TRLIRNR: “No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos: a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos; b) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por EP situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del EP en el extranjero”.

las clasifica como exentas. Estas exenciones son las siguientes:

- 1) Las rentas exentas en el IRPF (indemnizaciones por despido o cese laboral, prestaciones por incapacidad absoluta o gran invalidez, pensiones derivadas de la Guerra Civil, prestaciones por actos de terrorismo, becas públicas anualidades por alimentos, premios de sorteos públicos, premios literarios o artísticos, etc.). También están exentas las pensiones por ancianidad reconocidas a emigrantes españoles.
- 2) Los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por no residentes sin mediación de establecimiento permanente.
- 3) Los rendimientos de capital mobiliario e incrementos de patrimonio derivados de valores (bonos, obligaciones, etc.) emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agente de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.
- 4) Los rendimientos de las cuentas de no residentes que se satisfagan a no residentes en territorio español, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en España por el Banco de España, o las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior (bancos y cajas de ahorro).
- 5) Los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente, procedentes del arrendamientos, cesión o transmisión de contenedores o de buque y aeronaves “a casco desnudo”, es decir, sin aparejar ni armar, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional. En el caso de las aeronaves, siempre y cuando la utilización en trayectos internacionales represente más del 50% de la distancia total recorrido por todas la aeronaves de la entidad arrendadora.
- 6) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores realizadas en bolsa por no residentes sin establecimiento permanentes, siempre que sea residentes de un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- 7) Los rendimientos de las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, que hayan sido declarados exentos, a condición de reciprocidad, por el Ministerio de Economía

y Hacienda, aunque tengan consignatarios o agentes en España.

- 8) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin establecimientos permanente por Fondos de pensiones residentes en Estados miembros de la UE.
- 9) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin establecimiento permanente por Entidades de inversión colectiva residentes en otros Estados miembros de la UE, con el límite del tipo de gravamen que satisfagan en el IS las Entidades homologadas domiciliadas en España.

Estarán bonificadas en un 50% las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin mediación de establecimientos permanente en España, derivadas de la enajenación de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español. Se exceptúan las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto por transmisiones entre parientes o entre sociedades del mismo grupo.

4.5. Rentas obtenidas sin mediación de EP

Los contribuyentes que obtengan rentas sin EP situado en territorio español tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

En este contexto tanto por personas físicas como por personas jurídicas, se trata de rentas de devengo instantáneo en las que la tributación debe ser operación por operación, ya sea de forma parcial o total del devengo, de forma que se efectuarán tantas declaraciones del impuesto como devengo de rentas se produzca, también existe la posibilidad de presentar declaraciones colectivas.

Las rentas sujetas a gravamen son tanto las rentas dinerarias como las rentas en especie. Resultan aplicables los supuestos de rentas que están reguladas en art. 12 del TRLINR, al igual que la delimitación negativa respecto al impuesto sobre sucesiones y donaciones. Y en cuanto a la individualización de las rentas, de las personas físicas no residentes les serán aplicables los criterios recogidos en el art. 11 de la LIRPF.

En definitiva, la tributación tiene lugar cada vez que el no residente obtiene renta sujeta al IRNR, por que el devengo se produce por cada operación, no existiendo en consecuencia posibilidad de compensar rentas positivas y negativas.

4.5.1 La base imponible

Las rentas tributarán de forma independiente por cada devengo total o parcial

por cada devengo de renta sometida a gravamen. La BI estará constituida por su importe íntegro³⁹, determinando de acuerdo a las normas de la LIRPF sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores que se aplican a los rendimientos de participación en fondos propios de entidades, ni las reducciones.

Con carácter general, la base imponible estará constituida por su **importe íntegro** como se define en el art. 24 TRLIRNR. Aunque desde la Ley 2/2010, se puede observar que los contribuyentes pueden ser residentes en nuestro país o de otro Estado miembro de la UE, es decir desde el 1 de enero de 2010, se podrán deducir aquellos gastos, que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tienen un vínculo económico directo con la actividad realizada en España, tal como predicando la jurisprudencia comunitaria.

Cabe recordar que desde este año 2015, para los contribuyentes no residentes sin EP, entre personas físicas y entidades, se podrán deducir aquellos gastos deducibles, que sepa la naturaleza o procedencia, para el cálculo de la base imponible relativa a los rendimientos sin EP en España, por remisión a la normativa del IRPF y el IS, respectivamente.

También existen reglas especiales en ciertos casos como la prestación de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje de derivados contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de EP, rentas de inmuebles, etc., que se examinan en los epígrafes correspondientes a cada tipo de renta.

4.5.2 Deuda tributaria: Tipos impositivos

A partir de la entrada en vigor de la Ley 26/2014 el 1 de enero de 2015, los rendimientos sin EP, con carácter general, tienen un tipo general del 24%; no obstante, para los residentes de la UE y EEE con intercambio de información, será del 20% hasta el 11 de julio de 2011, mientras que a partir del 12 de julio será al 19,50%, y finalmente a partir del 1 de enero de 2016 será del 19%, según la RDL 9/2015. Quedando todos los conceptos y porcentajes más claros en el siguiente cuadro:

³⁹ BUSTOS BUIZA, José Antonio: “*Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes*”. Instituto de Estudios Fiscales, documento de trabajo núm. 24/2002.

Año de devengo	Hasta 2006	Hasta 2011	Hasta 2014	2015		2016		
Tipo impositivo	25%	24%	24,75%	Residentes UE, Islandia y Noruega		Resto de contribuyentes	Residentes UE, Islandia y Noruega	Resto de contribuyentes
				Hasta 11-07-2015:	Desde 12-07-2015:		19%	
				20%	19,50%	24%	24%	

Cabe mencionar que, los rendimientos de trabajo percibidos por personas físicas no residente en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, con efectos desde el 1 de enero de 2002, será del 2%. Y cuando se trata de dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, o de intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, el tipo de gravamen será, el que se refleja en el siguiente cuadro:

Año de devengo	2003-2006	2007-2009	2010-2011	2012-2014	2015		2016
Tipo impositivo	15%	18%	19%	21%	Hasta 11-07-2015:	Desde 12-07-2015:	19%
					20%	19,50%	

Las pensiones y demás prestaciones similares recibidas por personas físicas no residentes dentro del territorio español, serán gravadas de acuerdo a la siguiente escala que refleja el cuadro:

Importe anual pensión hasta – Euros	Cuota – Euros	Resto pensión hasta – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

Existen otros tipos singulares, cuando se trata de ciertas rentas del trabajo, pensiones, rentas de reaseguro, navegación o ciertos cánones, que se examinan en el art. 25 del TRLIRNR.

4.5.3 Deducciones de cuota

Una vez determina la cuota íntegra, tendremos que hallar el resultado de la cuota líquida. Esta será el cálculo de practicar a la cuota íntegra dos tipos de deducciones. En primer lugar, se deducen aquellas cantidades correspondientes a las deducciones por donativos, según dice el art. 68.3 LIRPF⁴⁰. En segundo lugar, es una práctica poco frecuente, pero se deducen las retenciones e ingresos a cuenta que se hubiesen practicado sobre las rentas del contribuyente.

Por norma reglamentaria, los contribuyentes, cuando existe un cambio de residencia del contribuyente, tienen un plazo de 6 meses para ejercitar su opción de tributación por el régimen especial, en dicho plazo puede que soporten su impuesto dentro del ámbito del IRNR, desde el inicio del año hasta que se acredite la AEAT dicho cambio de residencia, como bien dice el art. 52 del TRLIRNR.

4.6 Opción y duración del régimen especial de trabajadores desplazados

4.6.1 Opción de acogerse al régimen especial de tributación

La regulación de la opción renuncia y exclusión del régimen especial de trabajadores desplazados, la encontramos en los arts. 116 a 120 del RIRPF, de los que el RD 633/2015, solo ha modificado concretamente los arts. 118.3 y el 119.1, añadiéndole un tercer apartado a éste último.

Un trabajador desplazado a España, realiza la opción mediante la comunicación dirigida a la AEAT del modelo 149, que esta administración facilita a cada contribuyente que lo solicite, aprobado por la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, el cual debe comunicarlo el plazo de 6 meses desde la fecha inicio de la actividad que conste el trabajador en el alta en la SS en España o en la documentación pertinente, según el art. 116 del RIRPF. Esta referencia temporal también es aplicable para

⁴⁰ Art. 68.3 LIRPF: “Deducciones por donativos; a) Las deducciones [...], de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública [...]”.

adquirir la condición de Administrador. Destacar que, una vez concluido el plazo reglamentario de los 6 meses, no surte efectos la opción del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español⁴¹.

A la comunicación de la opción se le adjuntara la siguiente documentación, según dicta el art. 119 RIRPF):

- a) Cuando se inicie una relación laboral ordinario, especial o estatutaria, el empleador en España, emitirá un documento justificativo en el que se exprese el reconocimiento de dicha relación laboral con el contribuyente, dicho documento deberá constar la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta de la SS en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.
- b) Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por el empleador, se adjuntará, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificado emitido por éste, expresando la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la SS en España, o la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de la SS de origen, su centro de trabajo y dirección, si como la duración de la orden de dicho desplazamiento.
- c) Cuando se trate del desplazamiento para la adquisición de la condición de administrador de una entidad, se deberá adjuntar un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese, 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 conforme al art.18 LIS.

La AEAT, expedirá al contribuyente, a la vista de la comunicación presentada, si procede, en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados⁴². Dicho documento servirá para justificar la condición del contribuyente por éste régimen especial, ante las personas o entidades obligadas a practicar las retenciones o ingresos a cuenta correspondientes, en su caso, para lo cual se les entregará un ejemplar del documento.

⁴¹ RTEAC 00/4736/2010, de 30 de junio de 2011.

⁴² BARNADAS MOLINS, Francesc: *“Tributación de no residentes y fiscalidad internacional”*. Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 1997.

Los contribuyentes del IRPF que hayan optado por el régimen especial de trabajadores desplazados, pueden solicitar el certificado de residencia fiscal en España, regulado en la DA 2ª de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo de dicha orden, según dicta el art. 120 RIRPF.

Aquellos contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos de trabajo previsto en el art. 89.b RIRPF, no podrán optar a dicha opción del régimen especial. Dicho procedimiento trata de determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos de trabajo en el supuesto de cambio de residencia, es decir, que las retenciones pasen a calcularse conforme a las reglas del IRPF aún antes de adquirir la residencia, ante la futura adquisición de dicha residencia, y por tanto, de la condición de contribuyente del IRPF.

4.6.2 Duración del régimen especial de tributación

El régimen especial se puede aplicar durante un máximo de seis periodos impositivos, es decir, el periodo o año en el que se adquiere la adquisición de la residencia fiscal en España y los cinco periodos impositivos siguientes.

A efectos de este régimen se considera como periodo impositivo en el que se adquiere la residencia fiscal el primer año natural en el que, una vez se haya producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a los 183 días. El contribuyente que se desplace a España antes del 2 de julio de ese ejercicio podrá acogerse al régimen especial en el periodo impositivo que adquiere la residencia fiscal y en los cinco periodos impositivos como habíamos comentado en puntos anteriores. Por el contrario, si el desplazamiento a España se realiza a partir del 2 de julio, inclusive, el contribuyente se podrá acoger al régimen en el periodo impositivo siguiente al del desplazamiento y en los cinco ejercicios siguientes.

El precepto comentado anteriormente fue introducido por la Ley 62/2003, para su puesta en marcha para el año 2004, por lo que hasta su aprobación fue muy debatida su entrada en vigor, puesto que los contribuyentes que se desplazaron a trabajar a España desde el 2 de Julio de 2003 y adquirieron la residencia fiscal en 2004 pudieron acogerse al régimen especial. Además, la DT Única del proyecto de Real Decreto que se sometió a trámite de información pública, señalaba que, a efectos de determinar el plazo para ejercitar la opción de tributación por el régimen, “*los contribuyentes que hayan*

adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquieran en 2005, como consecuencia de un desplazamiento realizado entre 1 de enero de 2004 y la fecha de publicación en el BOE de la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de comunicación de la opción por la aplicación del régimen especial (...), podrán ejercitar la opción dentro de los dos meses siguientes a la citada fecha de publicación”.

Por el contrario, la DT Única de RL 687/2005, nos da a entender en su texto que “*lo realmente determinante para la aplicación del régimen es la adquisición de la residencia fiscal en 2004, independientemente de que el desplazamiento se haya efectuado a partir del tercer trimestre de 2003*”. Dando a entender que, los contribuyentes que hubieran adquirido la residencia fiscal en España en 2003 o en ejercicios anteriores puedan acogerse a este régimen especial, ya que el régimen transitorio está contemplado respecto a los contribuyentes que han adquirido la residencia fiscal en España a partir del año 2004.

4.7 Renuncia y exclusión del régimen especial de trabajadores desplazados

Una vez acogidos al régimen, el sujeto pasivo puede renunciar al mismo. Esta renuncia debe efectuarse durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia debe surtir efectos. Una vez se haya renunciado al régimen, el contribuyente no podrá volver al mismo en un futuro.

Asimismo, la exclusión del régimen especial es definitiva, en el caso de que a lo largo del período de aplicación del régimen el contribuyente incumpla alguno de los requisitos examinados anteriormente, y se deberá informar a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde tal incumplimiento, así como al pagador para que pueda efectuar las retenciones atendiendo a la normativa general del IRPF.

4.7.1 Renuncia al régimen

Para efectuar la renuncia hay que seguir el siguiente procedimiento:

A) El contribuyente deberá presentar el modelo 145 de comunicación de datos, donde deberá constar toda la documentación necesaria para practicar sus retenciones conforme a la normativa del IRPF; comunicando así sus datos personales, datos de los descendientes, de los ascendientes, etc.

B) En segundo lugar, se presentará ante la AEAT el modelo 149, comunicando la renuncia al régimen especial, acompañado del modelo 145 de comunicación de datos

al empleador, una vez entregado y sellado, según dice el artículo 88 RIRPF.

El Reglamento dice en su contenido que la renuncia del régimen debe realizarse en los meses de noviembre y diciembre, para que así surta efecto en el año natural siguiente. En consecuencia, el retenedor practicará las retenciones pertinentes conforme al régimen general del IRPF, a partir del 1 de enero del año siguiente, sin necesidad de efectuar ningún de retención. Dicho contribuyente no podrá volver a optar de nuevo a la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados, salvo nuevo desplazamiento a España tras 10 años sin residir en su territorio.

Desde el 11 de julio de 2015, existe la necesidad de fijar el momento, a partir del cual todos los rendimientos del trabajo personal obtenidos por el contribuyente desplazados se consideren obtenidos en España, así como el contribuyente del régimen especial obtiene rendimientos fuera de España y al mismo tiempo aún mantiene la residencia fiscal en nuestro país. Es por ello que deberá comunicar tal circunstancia a la AEAT, según dice el nuevo apartado 3 del art. 119 RIRPF, en el plazo de un mes desde que hubiera finalizado su desplazamiento a territorio español, mediante el modelo 149, que es el mismo para solicitar la opción al régimen especial.

4.7.2 Exclusión del régimen

Los contribuyentes que hayan optado por el régimen especial, puede que incumplan alguno de los requisitos que determinan su aplicación, lo que determinará su exclusión inmediata del régimen.

Los efectos de exclusión del régimen especial son inmediatos⁴³, es decir, surten efecto en el propio periodo impositivo en que se produzca el incumplimiento. Para proceder a estos supuestos se debe proceder de la siguiente forma:

En primer lugar, se debe comunicar a la AEAT, mediante el modelo 149, su exclusión del régimen, detallando la causa de la exclusión y el ejercicio en el que se ha incumplido las condiciones. El plazo para efectuar dicha comunicación a la AEAT es un mes desde el incumplimiento de las condiciones.

Dicha exclusión dará lugar a que el empleador deba efectuar las oportunas modificaciones o regulaciones. Calculando así, el nuevo tipo de retención conforme a las reglas generales de regulación previstas en el art. 89.4 del RIRPF, donde se tendrán en cuenta todas las retribuciones anuales, presentando en el plazo de 10 días desde la

⁴³ MADRIGAL GARCÍA, Juan Antonio: “*El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*”. Cuadernos de formación, colaboración 9/12, volumen 15/2012.

finalización del mes y presentando dicha comunicación a la AEAT.

En el caso de que el propio retenedor pueda tener conocimiento de que el contribuyente ha incumplido alguno de los requisitos, tiene el derecho de proceder a la regulación de las retenciones conforme a las normas generales del IRPF, desde el mismo momento que se haya producido la infracción o incumplimiento.

4.8. Normas de declaración

Los contribuyentes que opten por el régimen especial, como hemos ido viendo, van a tributar aplicando la normativa del IRNR, incluido el régimen de retenciones y, en particular, respecto de las normas de declaración que rigen para este tipo de contribuyentes⁴⁴.

En cualquier caso, los plazos y modelos de declaración difieren dependiendo de si se opera en España por mediación de EP o no, en nuestro caso, nos adentraremos en las rentas obtenidas sin mediación de EP.

Cuando se trata de las rentas obtenidas sin mediación de EP, y de acuerdo con la redacción del art. 28.1 del TRLIRNR, hasta enero de 2011 la Orden HAC 3626/2003, de 23 de diciembre, era la encargada de regular los modelos de declaración 210, 212 y 215 del IRNR que se utilizaban para declarar las rentas obtenidas sin EP, así como, el modelo 211, encargado de la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes si EP, y el modelo 213 que recogía el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, también estaba el modelo 214, de declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes, pero este modelo fue suprimido en el año 2008, por la Orden EHA 3788/2008).

Fue a partir del año 2004, cuando la AEAT estableció pautas para la presentación de dichos modelos por vía telemática, que hasta la actualidad se ha ido modernizando conforme la Administración lo ha visto conveniente. Sin embargo, las autoliquidaciones que corresponden a devengos a partir del 1 de enero, han sido sometidos a una nueva norma, la cual solo deroga solo algunos aspectos de la Orden HAC 3626/2003, pero que modifica en parte el proceso declarativo del contribuyente no residente sin EP, la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre.

Por consiguiente, a partir del 3 de enero de 2011 se suprimen los modelos 212

⁴⁴ CORDÓN EZQUERRO, Teodoro: *“Manual de fiscalidad internacional”*. Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

(gravamen para las ganancias patrimoniales que proceden de inmuebles) y 215 (declaración colectiva de las rentas sin establecimiento permanente), de todas aquellas rentas devengadas a partir del 1 de enero de 2011. Quedando a partir de la fecha mencionada anteriormente, el modelo 210, que permitirá agrupar todas aquellas rentas de igual naturaleza, el modelo 211, para las retenciones o ingresos a cuenta de los contribuyentes de las transmisiones de bienes inmuebles, y el modelo 210, encargado de del Gravamen Especial de Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.

Dichos modelos, como hemos comentado anteriormente, se comunicarán de forma telemática, o mediante el formato papel resultante de imprimir el formulario exigido por la web de la AEAT. En el caso del Modelo 210, destaca que, en los términos previstos en la Ley 2/2010 y Ley 26/2014, las declaraciones de las rentas obtenidas por residentes en otro Estado de la EU con cómputo de gastos deducibles, así como la posibilidad de hacer declaraciones tanto anuales, como trimestrales.

Según el artículo 5 de la orden EHA/3316/2010 existen tres tipos de autoliquidaciones:

- a) Las autoliquidaciones “con resultado a ingresar” se deberán presentar en los 20 días siguientes a los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente, en las fechas cuyo devengo este comprendido en el trimestre natural anterior, cuando se trata de una autoliquidación anual será del 1 al 20 de enero del siguiente año natural al devengo. También comentar que los pagos a la deuda tributaria se podrán efectuar mediante una transferencia desde una cuenta con entidad en el extranjero a una de las cuentas del Banco de España.
- b) Las autoliquidaciones “cuota cero”, se permiten agrupar en periodos anuales, y su fecha de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al devengo.
- c) Las autoliquidaciones a devolver, se presentarán a partir del 1 de febrero del año siguiente del devengo y dentro del periodo de 4 años contados desde el término del periodo de declaración e ingreso de la retención, destacar que las devoluciones podrán realizarse mediante transferencia a cuentas bancarias en el extranjero.

4.8.1 Obligación de declarar

Una vez practicada la retención de las rentas que prevé el art. 31 TRLIRNR, o de

aquellas rentas exentas reguladas en el art. 14 del TRLIRNR, tal obligación es para aquellas personas físicas y entidades no residentes que operan en España sin EP, y por ello están obligadas a presentar declaración por los rendimientos y ganancias que han obtenido en territorio español.

4.8.2 Sujetos legitimados

En primer lugar, está legitimado el sujeto pasivo contribuyente, aunque por otra parte, ante una declaración-liquidación de un contribuyente que no residente en territorio español, el sujeto legitimado encargado de efectuar la declaración e ingreso de la deuda, en su caso, previa comunicación a la Administración, serán los responsable solidario como dicta el art. 28.2 TRLIRNR⁴⁵.

4.8.3 Modalidades de declaración

Desde el año 2011 que fueron eliminados los modelos 215 de declaración colectiva, el 212 de declaración de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles⁴⁶ y el 214 de declaración de rentas sobre el patrimonio, por ello la AEAT nos facilita el modelo 210 como modelo único de autoliquidación para las rentas obtenidas en España sin EP.

En el modelo 210, se pueden agrupar las rentas obtenidas, siempre y cuando las rentas sean de la misma clasificación y sea aplicable el mismo tipo de gravamen, ya que según el tipo de renta obtenida, tendrá un tipo de gravamen diferente. En el caso, de que el contribuyente opte por declarar agrupando rentas, el período de agrupación será trimestral, si el resultado de la autoliquidación es a ingresar, no obstante, si el resultado es a devolver o de cuto cero el período será anual.

En dicho modelo, encontramos habilitada una pestaña para la base imponible de aquellas “rentas imputadas de inmuebles urbanos”, para dar facilidad aquellos contribuyentes propietarios de inmuebles destinados a uso propio y que anteriormente utilizaban el derogado modelo de declaración 214. Cabe destacar que, desde la entrada en vigor de la Ley 26/2014 la AEAT, previa solicitud por el contribuyente, pone a disposición de los contribuyentes borradores de declaración exclusivamente relativos, sin perjuicio en la declaración, sobre las rentas inmobiliarias imputadas que están referidas en el art. 13.1.h) LIRNR, con efecto informativo.

⁴⁵ Art. 28.2 LIRNR: “Podrán efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios definidos en el artículo 9 de esta Ley”.

⁴⁶ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: “La tributación de los no residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin establecimiento permanente”. Crónica Tributaria, núm. 101/2011, págs. 121-129.

En el citado Modelo 210, se utilizará para declarar cada devengo de rentas separadas o varias rentas agrupadas obtenidas en períodos determinados, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Las rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles se declararán de forma separada, a excepción de que el inmueble sea objeto de una transmisión de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges no sean residentes, en este caso se podrá realizar una única autoliquidación. Y en el caso de pérdidas, también se presentará una autoliquidación, en el caso de que se quiera ejercer el derecho a la devolución de la retención que hubiese sido practicada.
- b) El resto de rentas que ostenta “la casilla telemática 02 del Modelo 210”, podrán agruparse varias rentas obtenidas por un mismo contribuyente, siempre que sean del mismo código de tipo de renta, procedan del mismo pagador y les sea aplicable el mismo tipo de gravamen, hay que destacar que, si las rentas derivan de un bien o derecho, deben proceder del mismo bien o derecho, en todo caso.

Sobre ningún concepto, podrán agruparse las rentas entre sí.

4.8.4 Plazo de presentación

El plazo de presentación, en función del tipo de rentas declaradas en el Modelo 210 será el siguiente:

- a) Las autoliquidaciones de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles se presentarán, con independencia del resultado de la autoliquidación, en el plazo de 3 meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del inmueble, según establece el art. 14.4 del RIRNR.
- b) El plazo de presentación e ingreso de las rentas imputadas de los bienes inmuebles situados en territorio español, a los que se refiere el art. 24.5 del TRLIRNR, será el año natural siguiente a la fecha de devengo.
- c) Resto de rentas:
 1. **Autoliquidaciones con resultado a ingresar:** el plazo de presentación e ingreso será los primeros 20 días naturales de los meses abril, julio, octubre y enero, en relación con la fecha de devengo del trimestre natural anterior.

2. **Autoliquidaciones de cuota cero:** el plazo de presentación será del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas.
3. **Autoliquidaciones con resultado a devolver:** se presentarán a partir del 1 de febrero del año siguiente del devengo y dentro del periodo de 4 años contados desde el término del periodo de declaración e ingreso de la retención. Se entenderá el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su liquidación.

4.8.5 Lugar de presentación

Las autoliquidaciones del modelo 210 se presentarán ante la delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o administraciones dependientes de la misma, de acuerdo con las siguientes reglas.

Cuando se trate de rendimientos inmobiliarios, rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos, o rentas derivadas de la transmisión de inmuebles, le corresponderá la administración correspondiente a la ubicación del inmueble o le corresponda, en su caso.

En los restantes casos será:

- a) Si la autoliquidación la realiza un representante, será en la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éste.
- b) Si la autoliquidación la realiza un responsable solidario, será en la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del mismo.
- c) Si se trata de una autoliquidación con solicitud de devolución realizada por un sujeto obligado a retener, será en la Delegación correspondiente al domicilio fiscal de éste.
- d) Si la autoliquidación la realiza el propio contribuyente, será en la Delegación del domicilio fiscal de representante. En ausencia de éste, si se trata de rendimientos se presentará en la correspondiente al domicilio fiscal del pagador. Por otra parte, si se trata de ganancias patrimoniales y éstas están sometidas a retención, se presentará en la Delegación correspondiente al domicilio fiscal del obligado a retener y, si no lo están, será en la que corresponda al domicilio fiscal del depositario o gestor de los bienes o derechos o en la Delegación de la AEAT en Madrid.

De forma alternativa, se presentarán ante la DCGC y las UGGE cuando se trate

de autoliquidaciones por obligados tributarios adscritos a las mismas o, en su caso, cuando se trate de autoliquidaciones realizadas por contribuyentes y, su representante solidario o retenedor que determina la competencia sea un obligado tributario adscrito a dicha Delegación o Unidades.

Cuando las autoliquidaciones se presenten desde el extranjero sin certificado electrónico, según el art. 14 de la Orden EHA/3316/201, la autoliquidación deberá presentarse ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

4.8.6 Documentación Modelo 210

El contribuyente a la hora de presentar la declaración, deberá presentar la siguiente documentación:

1. Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones del art. 7 del IRPF, por razón de residencia del contribuyente, se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos.

Del mismo modo, cuando se apliquen las exenciones del artículo 14.1.k) y 14.1.l) del TRLIRNR, los fondos de pensiones o instituciones de inversión colectiva sometida a un régimen específico de supervisión o registro administrativo, justificarán el derecho a la exención, lugar de hacerlo mediante el certificado de residencia, lo harán de la siguiente forma:

- a) En el caso de la exención del art. 14.1.k), los contribuyentes adjuntará una declaración formulada por el representante del fondo de pensiones en la que se manifieste el cumplimiento de los requisitos legales.
- b) En el caso de la exención del art. 14.1.l), los contribuyentes adjuntarán un certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución en la que se manifieste que dicha institución cumple con las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE.

Cuando se deduzcan los gastos deducibles para la determinación de la base imponible, por tratarse de residentes en otro país miembro de la UE o del EEE, se adjuntará a la presentación un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponde expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado.

Los certificado de residencia y la declaración antes mencionados tendrán un plazo de validez de 1 año a partir de la fecha de su expedición. No

obstante, dichos certificado de residencia tendrán una validez infinita cuando el contribuyente sea un de un Estado extranjero.

2. Cuando se deduzcan de la cuota de retenciones o ingresos a cuenta, se adjuntará a la declaración, los documentos justificativos de los mismos.
3. En el caso que, la declaración la realice un responsable solidario que sea depositario de valores, bastará con que los mismos conserven a disposición de la AEAT los certificados de residencia, formularios o declaraciones, durante el período de preinscripción.
4. Cuando se trate de autoliquidaciones con solicitud de devolución, se deberá adjuntar un justificante acreditativo de la identificación de la cuenta. Por consiguiente, cuando se solicite la devolución en una cuenta cuyo titular se el representante legal de contribuyente, será preciso adjuntar el documento que acredite al representación, en el que deberá constar una cláusula que faculte al representante legal para obtener por cuenta del no residente la devolución que, es su momento, le corresponda, según el art. 3 de la Orden EHA/3316/2010 en cuanto a los medios para efectuar la devolución y la DT Única en cuanto al término de 1 de marzo de 2012, para poder solicitar mediante el modelo 210 las devoluciones en cuentas de entidades financieras en el extranjero.

Hay que destacar, que desde el año 2011, las autoliquidaciones 210, 211 y 213 podrán presentar en formato papel, previamente impreso por la cumplimentación de dicho modelo, en la página web de la AEAT, también teniendo la posibilidad el contribuyente, de presentar de forma telemática pro Internet, con independencia del resultado, respecto al modelo 210, de quién realice la autoliquidación.

5. Supuesto Práctico

Vamos a calcular, el importe a ingresar en Hacienda o a devolver por Hacienda por un individuo que presenta la siguiente información. Distinguiremos entre los conceptos estudiados (rendimiento o ingreso íntegro, gastos deducibles, base imponible, etc). Para así, llegar a la cuota diferencial, que es la cantidad a ingresar, si es positiva, o a devolver, si es negativa, en Hacienda.

Esta persona podrá optar por tributar por el IRPF en el régimen general o, en su caso, por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, que consiste en que sus rentas se graven por el IRNR.

Caso Práctico 1

En este primer caso práctico, vamos a calcular la tributación anual de 2015 de una persona desplazada a territorio español, que es contratada por una empresa multinacional para ejercer un cargo directivo.

A) Si se acoge a tributar como residente normal en España (IRPF)

Sueldo bruto anual: 30.000€; Alquileres: 13.000€; Mínimo personal y familiar: 5.550€; Cotización a la seguridad social: 2.000€; Reducción de la base imponible por rendimientos del trabajo: 2.500€; intereses de cuentas corrientes: 125€; retenciones y demás pagos a cuenta: 5.800€; Incremento patrimonial por venta de vivienda: 18.000€

Tarifas del impuesto:

Escala general del impuesto

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable euros..	base hasta	Tipo aplicable en %
0	0	12.450,00		20%
12.450,20	2.490,00	7.750,00		25%
20.200,00	4.427,50	13.800,00		31%
34.000,00	8.705,50	26.000,00		39%
60.000,00	26.000,00	En adelante		47%

Escala autonómica (Comunidad Valenciana)

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable euros..	base hasta	Tipo aplicable en %
0	0	17.707,20		12%
17.707,20	2.124,86	15.300,00		14%
33.007,20	4.266,86	20.400,00		18,50%
53.407,20	8.040,86	66,593,00		21,50%
120.000,20	22.358,36	55.000,00		22,50%
175.000,20	34.733,36	En adelante		23,50%

BASE IMPONIBLE (BI)= INGRESOS INTEGROS –GASTOS NECESARIOS +/- VARIACIONES PATRIMONIALES.

Ingresos íntegros = Sueldo bruto anual (30.000) + Alquileres (13.000) + intereses de cuentas (125) + incremento patrimonial (18.000) = 61.125 €

Gastos necesarios = Cotizaciones a la S.S. (2.000)

$$B.I. = 61.125 - 2.000 + 18.000 = 77.125 \text{ €}$$

BASE LIQUIDABLE (BL) = BI – REDUCCIONES – MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

B.L. = 77.125 – 2.500 (reducción por rendimientos del trabajo) – 5.550 (mínimo personal y familiar) = 69.075 €

CUOTA ÍNTEGRA = CUOTA ESTATAL + CUOTA AUTONÓMICA
CUOTA ESTATAL

Para calcular la cuota estatal llevamos el importe de la B.L , 69.075 € a la escala de tarifas. Como está comprendido en el escalón 5º, y hacemos:

- a) Hasta **60.000€ = paga 26.000**
- b) El resto hasta **69.075€**, al 47 %

En este caso el resto será 69.075 (B.L.)- 60.000 = 9.075 € por los que se paga un 47 % o sea = 4.265,25€

En total paga a la administración central 26.000 + 4.265,25 = **30.265,25 €**

CUOTA AUTONÓMICA.

Hacemos lo mismo pero con la escala autonómica, en este caso de la Comunidad Valenciana.

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable euros..	base hasta %	Tipo aplicable en %
53.407,20	7.883,34	En adelante	21,50	

- a) Hasta **53.407,20 = paga 7.883,34 €**
- b) El resto (69.075 -53.407,20 =15.667,8) al 21,50 % = 3.368,58 €

En total paga a la comunidad 7.883,34 +3.368,58 = 11.251,92 €

CUOTA ÍNTEGRA = 30.265,25 + 11.251,92 = 41.517,17 €

CUOTA LÍQUIDA (C.L)= CUOTA ÍNTEGRA – DEDUCCIONES = 41.517,17 €, al ser las deducciones = 0

CUOTA DIFERENCIAL = C.L –RETENCIONES = 41517,17 - 5.800 = 35.717,17 € (A INGRESAR EN HACIENDA)

B). Si se acoge al régimen especial será:

Tarifas del impuesto:

Escala general del impuesto

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable en euros..	base hasta %	Tipo aplicable en %
0	0	12.000,00		8%
12.000,00	960,00	6.700,00		30%
18.700,00	2.970,00	En Adelante		40%

BASE IMPONIBLE (B.I)= INGRESOS ÍNTEGROS –GASTOS NECESARIOS +/- VARIACIONES PATRIMONIALES.

Ingresos íntegros = Sueldo bruto anual (30.000) + Alquileres (13.000) + intereses de cuentas (125) + incremento patrimonial (18.000) = 61.125 €

Gastos necesarios = Cotizaciones a la S.S. (2.000)

B.I. = 61.125 – 2.000 + 18.000 = 77.125 €

CUOTA IRNR

Para calcular la cuota estatal llevamos el importe de la B.L 77.125 € y hacemos:

a) Hasta el 11-7-2015 = $(77.125) / (162 \text{ días} / 365 \text{ días}) * 20\% = 77.125 * 0,44 * 20\% = 6.787 \text{ €}$

b) Desde 12-7-2015 = $(77.125) / (203 \text{ días} / 365 \text{ días}) * 19,5\% = 77.125 * 0,56 * 19,5\% = 8.422,05\text{€}$

CUOTA ÍNTEGRA = 6.787 € + 8.422,05€ = 15.209, 05€

CUOTA LÍQUIDA (C.L)= CUOTA ÍNTEGRA – DEDUCCIONES = 15.209,05, al ser las deducciones = 0

TOTAL A INGRESAR = 15.209,05€

Caso Práctico 2

En este segundo caso práctico, vamos a calcular la tributación anual de 2015 de un jugador extranjero de fútbol profesional que fichó por el Elche CF (2ª División), en el año 2014.

A) Si se acoge a tributar como residente normal en España (IRPF)

Sueldo bruto anual: 200.000€; Mínimo personal y familiar: 5.550€; Cotización a la seguridad social: 18.789.66€; Reducción de la base imponible por rendimientos del trabajo: 2.500€; intereses de cuentas corrientes: 15.125€; pagos a cuenta: 16.800€.

Tarifas del impuesto:

Escala general del impuesto

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable euros..	base hasta	Tipo aplicable en %
0	0	12.450,00		20%
12.450,20	2.490,00	7.750,00		25%
20.200,00	4.427,50	13.800,00		31%
34.000,00	8.705,50	26.000,00		39%
60.000,00	26.000,00	En adelante		47%

Escala autonómica (Comunidad Valenciana)

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable euros..	base hasta	Tipo aplicable en %
0	0	17.707,20		12%
17.707,20	2.124,86	15.300,00		14%
33.007,20	4.266,86	20.400,00		18,50%
53.407,20	8.040,86	66.593,00		21,50%
120.000,20	22.358,36	55.000,00		22,50%
175.000,20	34.733,36	En Adelante		23,50%

BASE IMPONIBLE (B.I) = INGRESOS ÍNTEGROS – GASTOS NECESARIOS +/- VARIACIONES PATRIMONIALES.

Ingresos íntegros = Sueldo bruto anual (200.000) + intereses de cuentas (15.125)
= 215.125€

Gastos necesarios = Cotizaciones a la S.S. (18.789,66)

B.I. = 200.000 – 18.789,66 = 181.210,34€

BASE LIQUIDABLE (B.L) = B.I. – REDUCCIONES – MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR

B.L. = 181.210,66 – 2.500 (reducción por rendimientos del trabajo) – 5.550 (mínimo personal y familiar) = 173.160,34

CUOTA ÍNTEGRA = CUOTA ESTATAL + CUOTA AUTONÓMICA
CUOTA ESTATAL

Para calcular la cuota estatal llevamos el importe de la B.L. 173.160,34€ a la escala de tarifas. Como está comprendido en el escalón 5º, y hacemos:

c) Hasta **60.000€ = paga 26.000**

d) El resto hasta **173.160,34**, al 47 %

En este caso el resto será $173.160,34 \text{ (B.L.)} - 60.000 = 113.160,34 \text{ €}$ por los que se paga un 47 % o sea = $53.185,36\text{€}$

En total paga a la administración central $26.000 + 53.185,36 = \mathbf{79.185,36 \text{ €}}$

CUOTA AUTONÓMICA.

Hacemos lo mismo pero con la escala autonómica, en este caso de la Comunidad Valenciana.

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable en euros..	base hasta %	Tipo aplicable en %
53.407,20	7.883,34	En Adelante		21,50

c) Hasta **53.407,20** = paga 7.883,34 €

d) El resto ($173.160,34 - 53.407,20 = \mathbf{119.753,14}$) al 21,50 % = $25.746,93\text{€}$

En total paga a la comunidad $7.883,34 + 25.746,93 = \mathbf{33.630,27 \text{ €}}$

CUOTA ÍNTEGRA = $79.185,36 + 33.630,27 = \mathbf{112.815,63\text{€}}$

CUOTA LÍQUIDA (C.L) = **CUOTA ÍNTEGRA** – **DEDUCCIONES** = $112.815,63$ al ser las deducciones = 0

CUOTA DIFERENCIAL = **C.L** – **RETENCIONES** = $112.815,63 - 16.800 = \mathbf{93.015,63\text{€}}$ (A INGRESAR EN HACIENDA)

B). Si se acoge al régimen especial será:

Tarifas del impuesto:

Escala general del impuesto

Base liquidable hasta euros...	Cuota íntegra en euros	Resto liquidable en euros..	base hasta %	Tipo aplicable en %
0	0	12.000,00		8%
12.000,00	960,00	6.700,00		30%
18.700,00	2.970,00	En Adelante		40%

BASE IMPONIBLE (B.I) = **INGRESOS INTEGROS** – **GASTOS NECESARIOS +/- VARIACIONES PATRIMONIALES.**

Ingresos íntegros = Sueldo bruto anual (200.000) + intereses de cuentas (15.125) =
215.125€

Gastos necesarios = Cotizaciones a la S.S. (18.789,66)

B.I. = 215.125 – 18.789,66 = 181.210,34€

CUOTA IRNR

Para calcular la cuota estatal llevamos el importe de la B.L 181.210,34 y hacemos:

a) Hasta el 11-7-2015 = (181.210,34) / (162 días / 365 días) * 20% =
181.210,34 * 0,44 * 20% = **15.946,51 €**

b) Desde 12-7-2015 = (181.210,34) / (203 días / 365 días) * 19,5% =
181.210,34 * 0,56 * 19,5% = **19.788,13€**

CUOTA ÍNTEGRA = 15.946,51 € + 19.788,13€ = 35.734,64€

CUOTA LÍQUIDA (C.L.)= CUOTA ÍNTEGRA – DEDUCCIONES =
35.734,64, al ser las deducciones = 0

TOTAL A INGRESAR = 35.734,64€

En definitiva, el principal beneficio del trabajador desplazado es que las rentas del trabajo sometidas al artículo 93 del IRPF quedan sometidas a un tipo de gravamen fijo establecido para los no residentes.

6.Conclusión

En esta última década, podemos observar un fenómeno de movilidad de trabajadores a nivel internacional, debido a la especialización cada vez mayor de las empresas, que para determinadas actividades, sea necesario contar con trabajadores de otros países.

A pesar de que vivimos en un mundo cada vez más globalizado, no puede obviarse la existencia de diferencias tanto a nivel cultural como legislativo con otros países. Para que el delicado proceso de movilidad internacional de trabajadores se lleve a cabo con éxito y resulte provechoso para las empresas que reciben a trabajadores extranjeros, es fundamental definir los puntos críticos en los que pueden presentarse las dificultades, para posteriormente establecer políticas y prácticas que alineen los intereses de la empresa y del trabajador de forma que el éxito quede garantizado.

A día de hoy podemos observar algunos de los efectos de reciente reforma del IRPF, la cual excluye a los deportistas profesionales extranjeros de este régimen fiscal

especial. Por ello, a partir de ahora, si trabajan en España y por tanto, tienen aquí su residencia, tributarán al 45% a partir de los 600.000 euros de ingreso por rendimientos del trabajo. Para el resto de trabajadores extranjeros desplazados, los requisitos son similares a los que actualmente vigentes, es decir, no pueden haber residido en España los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. Y así, podrán beneficiarse de este régimen durante los 5 años siguientes. A partir de este año 2015, no habrá un límite de 600.000 euros, ya que los primeros 600.000 euros tributarán al 24% y el resto lo hará al 45%.

Considerando todo lo expuesto anteriormente, en el art. 93 LIRPF recientemente reformado, el legislador busca establecer un régimen de impatriados en el que los trabajadores desplazados tributen de acuerdo con el criterio de renta mundial, y de otra, exigir a éstos una determinada cualificación o habilidad profesional para la aplicación del mismo. De esta forma, se solventa dos aspectos controvertido de dicho régimen de impatriados: las situaciones de doble residencia que el mismo puede crear y su aplicación por personas que no cumplan con la que debería ser su finalidad, lo que haría innecesarios presupuestos como el del límite de las retribuciones anuales de aquellos sujetos que aparecen en la letra f) del artículo 93 LIRPF, que son los futbolistas o deportistas profesionales.

En este sentido, nos encontramos ante un antecedente normativo en el ordenamiento español que podría ayudar a determinar quiénes son las personas que, por su cualificación profesional, podrían aplicar el régimen de impatriados; concretamente hago referencia al art. 41. 1 letras a), b) y c) de la Ley de Extranjería, que relaciona una serie de colectivos de personas extranjeras, que por su capacitación, no se precisa solicitar autorización de trabajo en España ni atender a la situación nacional del empleo para contratarlos laboralmente.

En cuanto al contenido del régimen de impatriados, se cree necesario que los beneficios fiscales que comporta el mismo sea adecuados de forma exclusiva a la finalidad que se persigue, que es la atracción de trabajadores cualificados. Por esta misma razón, las diferentes ventajas que presenta el art. 93 LIRPF, se trata de una fórmula por la que se exonera la tributación de los rendimientos del trabajo, que el trabajador desplazado percibe por la situación de impatriado.

Por ello, es de gran importancia elegir uno u otro tipo régimen. En este caso, como hemos podido observar anteriormente en el supuesto práctico, tendría mayor coherencia la

elección del régimen de impatriados, ya que este conlleva, importantes reducciones sobre la base imponible, tipos de gravamen reducidos para todos o algunos de los rendimientos obtenidos, pues con esta última opción se estaría otorgando al trabajador desplazado un tratamiento tributario privilegiado, no sólo a los gastos derivados de la situación de trabajador desplazado, sino también a los sueldos y salario que corresponden a la prestación de servicios por cuenta ajena y que hubieran recibido si el trabajo se hubiera 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.

7. Bibliografía

ALARCON GARCÍA, Gloria: *“Manual del sistema fiscal Español*. Thompson, Madrid, 2005.

ALIAGA AGULLÓ, Eva: *“Ordenamiento tributario español: los impuestos”*. Tirant lo Blanch, 2015.

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar. *“La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”*. Netbiblo, La Coruña, 2010.

BARNADAS MOLINS, Francesc: *“Tributación de no residentes y fiscalidad internacional”*. Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 1997.

BUSTOS BUIZA, José Antonio: *“Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes”*. Instituto de Estudios Fiscales, documento de trabajo núm. 24/2002.

CARMONA FERNANDEZ, Néstor. *“Todo renta de no residentes 2011-2012”*. CISS, 2011.

CASTILLO SOLSONA, María Mercedes: *“Los elementos personales del impuesto sobre la renta de no residentes”*. Crónica Tributaria, núm. 107/2003, págs. 8-32.

CAYÓN GALIARDO, Antonio, *“Los impuestos en España”*. (8ª Edición), Aranzadi, 2003.

COMÍN COMÍN, Francisco y VALLEJO POUSADA, Rafael: *La reforma tributaria de Alejandro Mon de 1945*. Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 4.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro: *“Manual de fiscalidad internacional”*. Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

DE LA MORENA MORÁN, Sergio. *“El Principio de igualdad y su incidencia en el IRPF”*. Revista Online de Estudiantes de Derecho, sección monográfica, núm. 3, 2013.

DEL PAZO SEN, Alberto. “*Impuestos más justos*”. Economía Exterior, núm. 74, págs. 129-137.

DÍAZ DE SARRALDE MIGUEZ, Santiago: “*La reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas*”. Nuevas tendencias en política fiscal, núm. 835, Marzo-Abril 2007.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: “*La residencia fiscal y el derecho comunitario*”. Crónica Tributaria, núm. 146/2013, págs. 153-177.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “*La vinculación de las acciones a una actividad económica: de la antigua regulación del IRPF a la última modificación en relación al IRNR*”. Crónica Tributaria, núm. 109/2003, págs. 119-136.

MADRIGAL GARCÍA, Juan Antonio: “*El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*”. Cuadernos de formación, colaboración 9/12, volumen 15/2012.

MEDINA CEPERO, Juan Ramón: “*La tributación de los no residentes por las rentas inmobiliarias obtenidas en España sin establecimiento permanente*”. Crónica Tributaria, núm. 101/2011, págs. 121-129.

PORTILLO NAVARRO, María José, “*Evolución histórica del impuestos sobre rendimientos del trabajo personal y resultados recaudatorios*”. Anales de derechos, Universidad de Murcia, núm. 21, 2003, págs. 239-251.

VV.AA, DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel (Coordinadores): *Evolución del Sistema Fiscal Español 1978-2010*. Instituto de Estudios Fiscales, documento de trabajo núm. 13/2011.