



TRATAMIENTO FISCAL DEL TRABAJADOR IMPATRIADO EN ESPAÑA

TRABAJO FIN DE GRADO

**AUTOR
JOSE CARMELO MORILLAS ONIEVA**

**DIRECTOR
FERNANDO FERNANDEZ MARIN**

**FECHA DE DEFENSA
22/09/2014**

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUCCION | 4 |
| 2. TRATAMIENTO FISCAL DEL TRABAJADOR IMPATRIADO DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO COMPARADO..... | 8 |
| 2.1 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN PORTUGAL | 9 |
| 2.2 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN INGLATERRA..... | 10 |
| 2.3 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN FRANCIA..... | 11 |
| 2.4 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN HOLANDA..... | 13 |
| 2.5 CONCLUSIONES | 14 |
| 3. FISCALIDAD DEL IMPATRIADO EN ESPAÑA | 15 |
| 3.1 APROXIMACION INICIAL | 15 |
| 3.2 ANALISIS DEL REGIMEN ESPECIAL | 16 |
| 3.2.1 OBJETIVO DE LA NORMATIVA | 16 |
| 3.2.2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL ARTICULO 93 LIRPF | 17 |
| 3.2.3. EL DERECHO DE OPCION DEL ARTICULO 93 LIRPF..... | 28 |
| 4. LA REFORMA DEL REGIMEN DE IMPATRIADOS EN ESPAÑA | 30 |
| 5. REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO DESDE EL PUNTO DE VISTA CONSTITUCIONAL | 32 |
| 6. FISCALIDAD DEL IMPATRIADO EN ESPAÑA EN LA ESFERA INTERNACIONAL: LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION | 34 |
| 7. OBLIGACIONES DERIVADAS DE COMPETENCIAS DE LA UNION EUROPEA..... | 35 |
| 8. VALORACIONES CONCLUSIVAS | 36 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 40 |

1. INTRODUCCION

La globalización es un término de difícil concreción que, en cualquier caso, nos lleva a estudiar el fenómeno que aquí nos ocupa. La apertura de los mercados de laborales y el desarrollo de las tecnologías de información han dado lugar a una transformación del marco internacional, y más concretamente de las relaciones económicas. Así, la globalización se podría definir como la interrelación de los diferentes sujetos a nivel internacional, donde la ruptura de barreras arancelarias, de modo abstracto, da pie a una expansión capitalista en la cual es posible llevar a cabo un sinfín de negocios y de transacciones financieras entre mercados diversos, distantes y emergentes. Todo esto conlleva que los diferentes sujetos internacionales, en este caso los Estados, adopten medidas para impulsar su competitividad, con las cuales se fomenta, entre otras, una continua y alta movilidad del factor humano¹.

Esta circulación de personas y trabajadores entre Estados hace necesario establecer un sistema mediante el cual se dé solución a las distintas situaciones que puedan surgir a razón de los consecuentes cambios de residencia fiscal, de manera más concreta dentro de la Unión Europea, donde el flujo de movilidad de trabajadores es alto debido a la libre circulación establecida dentro de ésta. Este sistema irá encaminado en cada Estado a atraer, con mayor o menor acierto, el capital extranjero, y a suscitar la conservación del ahorro interno.

Como consecuencia de esta competencia tributaria entre países para suscitar la vinculación de trabajadores extranjeros a su tejido empresarial, y por tanto la continua oscilación de capital humano entre fronteras, se hará necesario estudiar la materia desde el punto de vista del derecho comparado. De este modo, se podrá observar con mayor perspectiva la manera en la que ha sido afrontada dicha situación en nuestro país.

Una vez situados en el marco internacional que nos rodea, será objeto principal de este trabajo estudiar y analizar el tratamiento fiscal especial, en cuanto a IRPF se refiere, de los impatriados por motivos laborales establecido desde 2004 en nuestro país. Dicho

¹ MATEUS, RAMIRO JULIAN; BRASSET, DAVID WILLIAM: *La Globalización: sus efectos y bondades*, Fundación Univ. Autónoma de Colombia: Economía y Desarrollo, Marzo 2002, vol. 1, N°1, páginas 67-71

régimen fiscal ha sido adoptado por el legislador español con la finalidad de atraer a trabajadores extranjeros de gran cualificación a nuestro territorio de modo que se incentive una economía más especializada y de mayor calidad, ante todo enfocada, al menos en el momento de su redacción, a científicos de gran potencial y altos ejecutivos de todo el mundo que conllevasen un crecimiento de nuestra economía y un mayor atractivo de ésta².

Para desarrollar todo este estudio debemos empezar por tener claro, entre otros aspectos, qué abarca el término “impatriado”. Éste engloba a todo aquel ciudadano, en este caso trabajador, que por motivos laborales se desplaza a otro país extranjero con el atractivo de ocupar un puesto de trabajo con mejores condiciones que el anterior³.

Así, esta trabajo se centrará fundamentalmente en el estudio del artículo 93 de la LIRPF, donde se encuentra regulado el sistema al que hacemos referencia y que en principio resulta consecuente con la política de internacionalización de las empresas españolas que en el momento de su redacción ocupaba un importante objetivo. A pesar de esto, veremos que el tratamiento articulado va a traer problemas en su aplicación en cuanto a su finalidad se refiere, pues no parece que sea el nuevo régimen el más indicado para cumplir con el objetivo que en un principio se le había otorgado, provocando que dos circunstancias tomen especial relevancia.

En primer lugar, se cuestiona que se materialice realmente la finalidad que dio lugar a su redacción, ya que dentro de los distintos tratamientos fiscales existentes en los diferentes Estados, algunos, efectivamente, promueven la movilidad del factor humano altamente cualificado, y otros, beneficiando este desplazamiento de manera indirecta, realmente tienen como consecuencia que se sitúen las empresas y sus centros de decisión en un Estado en concreto con la ayuda de estos beneficios fiscales, los cuales darán lugar a un menor desembolso en materia salarial y como consecuencia éstas serán más competitivas.

De este modo, en países como Portugal, Holanda o Suecia, el hecho de que el trabajador tenga una cualificación mínima o aptitud que resulte difícil de encontrar en el mercado

² BARREAL GARCIA, JOSE MANUEL: *El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*, Publicación del Instituto de Estudios Fiscales de 17 Febrero 2014, página 29

³ FUNDEU BBVA: *Impatriado es un neologismo bien formado*, Recomendaciones (<http://www.fundeu.es/recomendacion/impatriado-es-un-neologismo-bien-formado-1220/>)

es presupuesto ineludible para la aplicación del régimen especial, lo que deja claro que estos sistemas tienen como objetivo primordial el incentivar la contratación de trabajadores que realmente están altamente preparados y con dichos beneficios atraerlos al mercado interior.

No ocurre lo mismo en los Estados en los que el tratamiento fiscal especial es de aplicación general, como sucede en el caso que nos ocupa (España), pues no puede defenderse entonces que este régimen tenga como único fundamento el atraer factor humano cualificado, ya que podría acogerse “cualquiera” (que cumpla los requisitos) a la aplicación de estos beneficios fiscales sin necesidad de acreditar esa habilidad que en un principio se presumía como condición necesaria, y por tanto daría lugar a interpretar esta doble vertiente empresarial que en un comienzo no se había previsto⁴.

En segundo lugar, este nuevo régimen especial dejó de tener el sentido que inicialmente tenía para pasar a ser un reclamo para futbolistas de las más altas esferas, quienes se aprovechaban de este beneficio fiscal para fichar por los grandes clubes de nuestra liga. Tanto es así, que esta nueva legislación pasó a ser popularmente conocida como “ley Beckham”, ya que fue este futbolista uno de los primeros beneficiados por esta medida. Esto se explica porque los clubes negocian los fichajes de los jugadores en neto y posteriormente asumen el porcentaje de IRPF que el futbolista debe pagar como consecuencia su salario, por lo que esta régimen especial conlleva que el club fiche a precio de “saldo”. Por lo tanto, los grandes favorecidos de esta nueva legislación no serán los sujetos que en un comienzo eran objeto de ésta, sino que aprovechando la aplicación general del precepto serán terceros no tenidos en cuenta en el momento de su redacción los que se benefician.

Con este nuevo tratamiento fiscal, la Liga española pasaba a ser la liga europea más beneficiosa en condiciones salariales para los clubes nacionales y futbolistas extranjeros. Las grandes estrellas del balompié mundial establecidos fuera de nuestras fronteras tributaban al desplazarse a nuestro país por el tipo mínimo, equivalente al del no residente, y no por el progresivo del residente, en su caso el más alto, como hubiese sucedido de no existir este nuevo régimen especial. Esto incentivó y provocó que la

⁴ ALVAREZ DE LINERA, PABLO: *El régimen fiscal de los impatriados*, legaltoday.com, 22 de Junio de 2009

Liga se convirtiese en la desde entonces conocida como Liga de las Estrellas, ya que los activos más valorados del mundo del fútbol se veían atraídos por sueldos estratosféricos de los que se podían hacer cargo los clubes debido al tipo de gravamen sobre la renta de estos deportistas.

Tras estos sucesos, fueron grandes dirigentes del propio mundo del fútbol los que decidieron hacerse notar tildando de injusta esta situación de desigualdad en el mercado de activos futbolísticos, pues la ventaja con otros regímenes fiscales en estos casos era abrumadora. Por esta razón, entre otras, este desequilibrio dejó de ser tal para pasar a ser España el país con la fiscalidad para impatriados más dura tras reformarse el precepto que lo contemplaba, como veremos más adelante⁵.

Por otro lado, vistas las dos razones que dieron lugar a tan suscitada polémica sobre la validez de dicho precepto en cuanto a la materialización de su finalidad, aparecieron otra serie de situaciones a tener en cuenta derivadas de la necesidad de estudiar pormenorizadamente la situación de cada sujeto, lo que deriva en un complejo sistema. Esto es, tener en cuenta aspectos como la duración del desplazamiento, que traslade consigo a la familia o no, que el cambio sea esporádico o permanente, los lazos fiscales que unen al impatriado aún con el país del que procede. Todo esto conlleva que haya que estudiar de manera exhaustiva las circunstancias de cada uno de los trabajadores que se quieran adherir a la aplicación de este régimen especial, cuyo tratamiento estudiaremos más adelante con más detenimiento.

Posteriormente, veremos que toda esta casuística de complicada sistematización y todos los problemas derivados de su dudosa materialización de objetivos, desembocarán en la reforma de esta norma por parte de la Comisión de Presupuestos del Congreso, la cual aprobó una enmienda al articulado del Proyecto de Ley de Presupuestos de 2010 en la que se añadió un nuevo requisito para acogerse al régimen especial de los trabajadores impatriados, de forma que se estableció un límite restrictivo a su aplicación⁶.

Así, esta reforma y sus posteriores consecuencias serán analizadas con detalle en los siguientes epígrafes del estudio que nos ocupa. Éstas nos dejarán ver si realmente ha

⁵ BRAÑA, MARIO: *España ya no es diferente*, Diario Faro de Vigo, 23 de Enero de 2013

⁶ IBERGRUP ASESORES: *IRPF: Régimen especial de impatriados*, Blog Asesoría Fiscal, (http://www.ibergrup.com/es/blog-asesoria-empresas-madrid/38-asesoria-fiscal-madrid/218-asesoria-madrid-irpf-regimen-especial-de-impatriados.html#.U9kexfl_tqU)

sido una medida que ha supuesto un cambio positivo para la economía del Estado, o si por otro lado se cometió un error al pretender limitar el sentido que de manera natural había tomado el objeto de la norma, lo que dará lugar a cuestionar la constitucionalidad del precepto.

Una vez ha sido examinado el tratamiento fiscal especial de los trabajadores impatriados en España y su posterior reforma, se hará referencia a los problemas que el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede manifestar desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea.

Para cerrar el trabajo, se realizará una valoración final del autor que expondrá el parecer del mismo en cuanto a la materia estudiada y la manera de proceder del legislador entorno a ésta.

2. TRATAMIENTO FISCAL DEL TRABAJADOR IMPATRIADO DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO COMPARADO

En el estudio entorno al régimen fiscal especial de los trabajadores impatriados en España se hace necesario mencionar, antes de entrar a analizar la norma, el tratamiento que ésta tiene en otras legislaciones. Esto es así debido a que existe discordancia entre el legislador y la doctrina a la hora de tener en cuenta los diversos regímenes de impatriados fuera de nuestras fronteras, ya que, respectivamente, los antecedentes que brinda el Derecho comparado en la materia no son aprovechados por unos y sí valorados por los otros.

El tratamiento fiscal establecido en otros países no fue tenido en cuenta por nuestro legislador, a pesar de la intención inicial, a la hora de la redacción del precepto y de su posterior reforma. Por el contrario, la doctrina hace mención en numerosas ocasiones a los distintos regímenes fiscales existentes en otras legislaciones, creyéndolas culpables del origen del tratamiento especial dado a los trabajadores impatriados en España y haciendo hincapié en el hecho de que alguno debería haber sido relevante a la hora de

reformarse la norma del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Teniendo esto en cuenta, vamos a proceder a estudiar los fundamentos de algunos de los regímenes de impatriados, en este caso de los países más cercanos a nuestros límites fronterizos, y concretar de este modo un razonamiento que nos ayude a mirar con perspectiva nuestra legislación y las posibles soluciones a su aplicación.

2.1 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN PORTUGAL

El *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* ha sido objeto de varias reformas con el motivo de promover el desplazamiento de trabajadores al país portugués y posicionarse en el mercado. Entre otras, cabe mencionar el artículo 4 del Decreto Lei 249/2009, de 23 de Septiembre⁷, que establece el nuevo régimen especial para los residentes no habituales, afectado a su vez más recientemente por la modificación llevada a cabo por el artículo 5 de la Lei 20/2012, de 14 de Mayo⁸. De este modo, podemos decir que la legislación del país luso ha sido de las últimas en renovarse e incorporar a su ordenamiento jurídico beneficios para los trabajadores impatriados.

Teniendo en cuenta cada una de las reformas, se establece en el artículo 16.1, 2 y 7 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* que será considerado como residente no habitual a la persona que tenga su residencia fiscal en Portugal y que durante los 5 años anteriores no haya sido considerado aún como tal, sin perjuicio de que dicho trabajador sea residente en el país portugués en el momento de acogerse a dicho régimen.

Junto a las ya mencionadas condiciones que debe cumplir cada uno de los sujetos que se acojan a este régimen, se exige otro requisito. Los trabajadores impatriados han de llevar a cabo una actividad profesional, laboral o empresarial de naturaleza científica, artística o técnica de gran cualificación. Existe una lista que enumera las actividades que

⁷ Publicación en *Diário da República*, 1ª serie, Nº 185, 23 de Septiembre de 2009 (<http://dre.pt/pdf1s/2009/09/18500/0677406783.pdf>)

⁸ Publicación en *Diário da República*, 1ª serie, Nº 93, 14 de Mayo de 2012 (<http://dre.pt/pdf1s/2012/05/09300/0248102516.pdf>)

poseen dichos matices, como pueden ser arquitectos, músicos, escultores, ingenieros, pintores, arqueólogos⁹.

Para finalizar, el tratamiento fiscal especial para impatriados consiste en la tributación a un tipo fijo del 20 por 100 de los rendimientos de las actividades anteriormente mencionadas, como dispone el artículo 72.6 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, y en que las rentas que provengan del extranjero no estén sujetas a imposición sin perjuicio de que éstas puedan quedar sometidas a tributación en los Estados correspondientes de acuerdo con los Convenios Internacionales celebrados entre el país extranjero y el luso, como queda establecido en el artículo 81.4 y 3 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*.

2.2 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN INGLATERRA

El tratamiento fiscal del trabajador impatriado que se da en el país británico, conocido como *remittance basis* y que diferencia según se trate a residentes que regularmente viven en otro Estado (*not ordinarily resident*) o a residentes pero con domicilio fiscal fuera del país inglés (*resident but not domiciled*)¹⁰, es el que guarda una mayor relación con el régimen especial establecido en España. Éste, como consecuencia de varias reformas, ha ido siendo objeto de medidas restrictivas que van a conllevar una mayor dificultad a la hora de aplicar dicho precepto. Dicho lo cual, cumplidas una de las dos condiciones citadas anteriormente, no será necesario estar sujeto a otros requisitos para poder acogerse a este régimen especial regulado por el legislador inglés.

Haciendo referencia al contenido del precepto podemos observar que éste tiene como principal característica que los trabajadores que se acogen a dicho régimen solo tributan en el país británico por las rentas con origen en el Reino Unido y por las reportadas al país inglés. Con las reformas llevadas a cabo, esta condición beneficiosa se ha visto

⁹ Relación de actividades en la Portaria 12/2010, de 7 de Enero (<http://dre.pt/pdf1s/2010/01/00400/0004000040.pdf>)

¹⁰ BRITISH TAX AUTHORITIES: *Residence, Domicile and the Remittance Basis*, HM Revenue & Customs, página 23 y siguientes

restringida al no permitir que se puedan aprovechar de las sumas exentas de tributación *ratione personae* y de la *annual exempt amount* (mínimo de renta exenta).

En último lugar, en cuanto a la perspectiva temporal, tanto en un tipo especial de residentes como en el otro, no se conoce límite de aplicación de dicho tratamiento fiscal. Aun así, con la reforma de la *Finance Act* del 2008 se ha interpuesto una exacción de 30.000 libras esterlinas anuales (conocido como *remittance basis charge*) para los trabajadores que han sido residentes en el país británico durante mínimo 7 años dentro de los 9 años inmediatamente anteriores y que durante éstos hayan tributado sujetos a esta fiscalidad especial. Dicho lo cual, esta cifra ha sido objeto de otra reciente modificación siendo elevada hasta las 50.000 libras esterlinas para los trabajadores que, en vez de residir 7 años de los 9 precedentes, hayan residido 12 años de los 14 años anteriores. De este modo, a pesar de que no se pueda asegurar la existencia de limitación temporal para quien se acoge al régimen especial, se puede afirmar que con las medidas establecidas no se promueve el aprovechamiento dicho tratamiento.

2.3 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN FRANCIA

Recientemente, al igual que en España, la legislación francesa ha procedido a reformar el tratamiento fiscal de los trabajadores impatriados con el objetivo de suscitar la entrada en su economía de trabajadores cualificados¹¹ y poder así hacer más atractivo su mercado laboral. Ha sido mediante la Ley 776/2008, de 4 de Agosto, de modernización de la economía, a través de la cual se implantaba un nuevo régimen fiscal para los trabajadores impatriados que conviviría con posterioridad y a razón del Decreto 389/2009, de 7 de Abril, con otro nuevo tratamiento fiscal de impatriados, dando lugar a una fiscalidad para impatriados en territorio francés.

Estos regímenes se aplicarán teniendo en cuenta dos circunstancias:

¹¹ Exposición de Motivos de la Ley de modernización de la Economía francesa Nº 2008-776, Journal Officiel, Martes 5 de Agosto de 2008

- Que los trabajadores impatriados hayan sido contratados en el extranjero por sociedades que se encuentran en Francia, situación amparada en el Decreto 289/2009, de 7 de Abril.
- Que los trabajadores impatriados lleven a cabo el desplazamiento dentro de grupos empresariales de carácter multinacional ubicados en el Estado Francés.

Así, podrán decidir verse sujetos a este tratamiento fiscal, por un lado, los trabajadores que son de manera directa demandados en el extranjero para un oficio en una empresa que resida en Francia y, por otro lado, para los trabajadores que son solicitados por empresas ubicadas en Francia pertenecientes a un grupo multinacional que no reside en territorio francés. Tanto a unos como a otros no se les exigen condiciones subjetivas aparte de tener la condición de residente fiscal¹² para poder acogerse a cualquiera de los tratamientos de impatriados¹³.

En cuanto a la temporalidad a la que están sujetos los regímenes mencionados será de 6 años como máximo, computados desde el ejercicio en el que se hace efectivo el desplazamiento del trabajador, como primer año, y los 5 siguientes de manera consecutiva en adelante hasta el 31 de Diciembre del último de estos años. Para llevar a cabo el cómputo se habrá de cumplir de la condición de no haber residido fiscalmente en el país francés durante los 5 años anteriores al desplazamiento a éste.

Estudiados los sujetos y el tiempo de aplicación del régimen, pasamos a analizar en qué consiste cada una de las variantes del tratamiento especial para impatriados. En primer lugar, en el caso de los desplazamientos en el seno de multinacionales establecidas en Francia, se estima la exención de la cifra total percibida como consecuencia del desplazamiento, lo que se conoce como *prime d'impatriation*. A dicho privilegio fiscal debe añadirse la exención optativa de la que gozan las sumas recibidas por actividades realizadas fuera del territorio francés, las cuales no podrán superar el 20% de las remuneraciones que por el contrario si tributan, es decir, aquellas percibidas por llevar a cabo actividades inherentes a su posición laboral.

¹² Párrafo Sexto, punto 1, apartado 1 del artículo 155. B CGI

¹³ Punto 14 y siguientes de la *Instruction fiscale* 5 F-12-05, de 21 de Marzo de 2005 (<http://www11.mnefi.gouv.fr/boi/boi2005/5fppub/textea/5f1205.htm>)

En segundo lugar, con respecto a los trabajadores contratados fuera de Francia por empresas que radican en dicho país, podemos diferenciar otros 2 escenarios a razón de la determinación o no de la *prime d'impatriation*. Se estima la no sujeción a imposición de la *prime d'impatriation* satisfecha a los trabajadores impatriados que aplican dicho régimen, pudiendo estos mismos trabajadores decidir de manera alternativa tener una exención de 30% de lo que perciban, decisión que toma forma al relacionarlo con los trabajadores que o, por un lado, no pueden determinar una *prime d'impatriation* o, por otro lado, ésta es escasa con respecto a la suma de contraprestaciones obtenidas¹⁴.

2.4 REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO EN HOLANDA

El marco impositivo vigente en Holanda, conocido como *treinta por ciento ruling*, es el introducido, mediante sustitución del anterior tratamiento fiscal para trabajadores impatriados, por Decreto el 20 de Diciembre de 2000, reformando el *Uitvoeringsbesluit loonbelasting* de 1965. En 2011, dicho régimen sufre una serie de reformas, entre las que destacar la interpretación más estricta del intervalo tiempo previo como residente, aumentando este hasta los veinticinco años.

En cuanto al ámbito subjetivo, el tratamiento fiscal para trabajadores impatriados en Holanda sólo será aplicable a los sujetos que posean una cualificación que no exista dentro del mercado laboral holandés, o que, en cualquier caso, sea muy difícil de encontrar, valorándose para ello circunstancias como el nivel formativo y su experiencia laboral previa. Esta cualificación escasa deberá en todo caso ser probada por el empleador holandés, pudiendo de manera excepcional ser sustituida dicha cualificación por el desempeño del trabajador impatriado de una labor en un puesto relevante durante al menos año y medio.

Siguiendo con el aspecto temporal, el tiempo durante el cual se puede beneficiar el trabajador impatriado de este régimen especial es de diez años, y como ya hemos mencionado anteriormente, se establece un intervalo de quince años anterior al

¹⁴ MICHAUD, P.: Etudes Fiscales Internationales, Régime des personnes impatriées, EFI N° 1, Septiembre de 2008, página 10 (<http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/00/02/3056317206.pdf>)

desplazamiento del sujeto impatriado en el cual éste no puede haber sido residente ni haber desarrollado ninguna labor previa en Holanda, viéndose dividido este periodo en dos: por un lado los diez primeros años anteriores, y, por otro lado, entre los diez primeros años y los quince. La diferencia de este régimen con el de otros países es que este plazo en ningún caso será absoluto, es decir, no le será negado el acceso al régimen de manera estricta, sino que se optó por reducir el periodo de disfrute del tratamiento fiscal especial para trabajadores impatriados si durante esos diez o quince años anteriores al desplazamiento el sujeto en algún momento ha trabajado o tenido la condición de residente en Holanda, restando del intervalo máximo de disfrute de diez años éste tiempo.

Por último, el régimen especial holandés se caracteriza por tener en cuenta los gastos superiores a los que tienen que hacer frente dichos trabajadores como consecuencia de su situación de impatriados. Así, este tratamiento concede al impatriado una exención de hasta un treinta por ciento de las retribuciones satisfechas por el empleador. La ventaja que propone este tratamiento fiscal es que el empleador pueda pagar los gastos deducibles, no deducibles, exentos, bajo condición, etc., al impatriado, sin necesidad de demostrar cómo se ha incurrido en los mismos. De este modo, el régimen holandés procede a separar las retribuciones ordinarias y los gastos consecuencia de la condición de impatriado.

2.5 CONCLUSIONES

Una vez analizados algunos de los tratamientos fiscales de impatriados en Europa, podemos sopesar la idea de que la existencia de los mismos y su alta expansión por los diferentes países se debe a un interés común por parte de los Estados en seguir la corriente creciente de internacionalización consecuencia del ánimo de promover por parte de las diferentes economías interiores un mayor atractivo para la inversión extranjera.

No en vano, una vez mencionado lo anterior, se ha de decir que a pesar de la razón compartida para establecer cada uno de los regímenes de impatriados, sería posible

encontrar diferencias entre unos y otros tratamientos, divididos así en dos vertientes. Por un lado, están los tratamientos fiscales para impatriados que buscan real y directamente el incentivar el traslado internacional de sujetos muy cualificados; y por otro lado, los que, promoviendo de modo indirecto este desplazamiento de trabajadores, tienen como principal objetivo la ubicación de empresas y demás entramados empresariales en territorio nacional a través del ofrecimiento de beneficios fiscales que comportarán ventajas tanto para el propio trabajador como para la empresa que lleve a cabo la contratación, pues se hará cargo de un menor gasto de personal.

3. FISCALIDAD DEL IMPATRIADO EN ESPAÑA

3.1 APROXIMACION INICIAL

Antes de llevar a cabo un análisis pormenorizado entorno al régimen fiscal especial que nos ocupa, sería recomendable dar una interpretación de lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicho precepto, regula la situación de las personas físicas que adquieren la residencia fiscal en el Estado español como consecuencia de su traslado por motivos de captación laboral. Según lo dispuesto en este artículo, los sujetos objeto de esta regulación pasarán a ser poseedores de un “derecho de opción”. Este derecho les permitirá decidir estar sujetos al IRPF o al IRNR, según se cumplan ciertos requisitos necesarios para beneficiarse de dicha medida.

Así, las condiciones que deben darse para el ejercicio de este derecho de opción se ven encuadrados dentro estos aspectos:

- El traslado de la persona física debe tener como detonante un contrato de trabajo.
- El trabajo para el que es contratado el sujeto debe llevarse a cabo para una entidad o empresa que resida en España o para un establecimiento que se

encuentre situado de manera permanente en España a pesar de no residir éste en territorio español.

- La persona física objeto del derecho de opción no ha podido residir en España en los diez años que preceden a su traslado a territorio español.
- El trabajo por el cual el sujeto ha sido contratado debe realizarse inequívocamente en España.
- Los rendimientos laborales que sean consecuencia de la relación de trabajo no estarán exentos de tributar por el IRNR.

Con este análisis superficial de la normativa, damos paso a un estudio más profundo de todo lo que concierne al régimen especial, partiendo de su finalidad, siguiendo con los requisitos necesarios para su aplicación, y finalizando con el derecho de opción que genera la implantación de dicha regulación, con su perspectiva material y procedimental.

3.2 ANALISIS DEL REGIMEN ESPECIAL

3.2.1 OBJETIVO DE LA NORMATIVA

Tras haber llevado a cabo un análisis de las legislaciones europeas más próximas por su localización en el mapa, es momento de estudiar el porqué de la iniciativa del legislador español a la hora de implantar dicho derecho de opción en nuestro ordenamiento.

Así, es lógico afirmar que el tratamiento especial para trabajadores impatriados es la respuesta que el legislador da a la necesidad de impulsar una internacionalización del mercado español dentro de una economía globalizada. De manera más concreta, este régimen especial es el razonamiento llevado a cabo por el legislador español ante la situación socio-económica existente como consecuencia de los traslados internacionales de trabajadores, realidad que se pretende incentivar en territorio español con la implantación de beneficios fiscales para dichos trabajadores, los cuales han de estar altamente cualificados para poder de este modo obtener la residencia habitual en España bajo esta regulación, potenciando así el desarrollo de un mercado laboral competitivo.

Aun así, teniendo en cuenta la configuración y aplicación de esta legislación desde sus inicios, no puede afirmarse que la finalidad de este régimen especial se haya materializado. Esto es debido a que no se han exigido de manera inequívoca los requisitos necesarios de cualificación para poder optar por este tratamiento especial. De este modo, se deja entrever que dicho régimen no tiene como objetivo fundamental el captar personal laboral altamente cualificado, sino que se ha tratado de incentivar la ubicación en territorio español de los centros de decisión mediante la obtención de beneficios fiscales por los diferentes grupos empresariales, de modo que suponga un ahorro en los gastos correspondientes al bloque de recursos humanos de dichas empresas y, por tanto, sea más atractivo residir dentro de nuestro territorio dentro de un mundo laboral altamente competitivo. Con todo esto, que se esté desvirtuando la finalidad inicial de este tratamiento especial para trabajadores impatriados, ha sido duramente criticado por una gran parte de la doctrina, la cual ha impulsado la posterior reforma que más adelante será objeto de estudio.

Por otra parte, y contando con más detractores, la finalidad que objetivamente ha adoptado el régimen contenido en el artículo 93 de la Ley de IRPF ha sido apoyada posteriormente por el propio legislador. Éste, autocorrigiéndose, establece que el movimiento de globalización que se da en la actualidad ha tenido como consecuencia que los centros de decisión empresarial durante las últimas tres o cuatro décadas hayan decidido salir de nuestro país con destino a otros Estados con menos restricciones fiscales. Esta situación, ha llegado a provocar que España pierda poder decisorio en el comercio internacional a través de su mercado interior, lo que ha llevado al legislador español a implantar un régimen de tributación que lleve a irrumpir con fuerza en el mercado de captación laboral a las empresas que deciden adoptarlo. Con lo cual, dicho régimen pasó a consistir en un derecho de opción que da lugar a la obtención de beneficios fiscales que hacen más atractivo nuestro mercado, el conocido, y objeto de este trabajo, tratamiento fiscal de los trabajadores impatriados.

3.2.2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL ARTICULO 93 LIRPF

A) REQUISITOS OBJETIVOS

El primero de los requisitos objetivos que vamos a proceder a estudiar como condición necesaria para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 93 de la LIRPF es que *el traslado dentro de nuestras fronteras debe ser fruto de un contrato de trabajo*. Esta condición queda encuadrada dentro del apartado b) del citado artículo, donde se hace hincapié en la necesidad de que el traslado del trabajador sea por cuestiones únicamente laborales, es decir, como consecuencia de un contrato de trabajo que le vincule a una actividad laboral por cuenta ajena en territorio español.

En cuanto al contrato de trabajo, éste ha de haberse formalizado, firmado o concluido de manera anterior al traslado de la persona física objeto del mismo. Esto es así, como bien queda redactado en el precepto, con motivo de la relación consecencial que existe entre el contrato de trabajo y el desplazamiento, teniendo que preceder la contratación al traslado. De este modo, no podrán acogerse al régimen especial los trabajadores que se movilicen en primer lugar a nuestro país y, una vez aquí, encuentren trabajo.

Teniendo todo esto en cuenta, podemos decir que se dará por cumplido este requisito cuando se dé comienzo en España a una relación especial u ordinaria, o estatutaria, de carácter laboral, o una vez se lleve a cabo el traslado bajo el mandato de un empleador y haya una carta de traslado de éste.

Por consiguiente, resulta ajeno a la norma el trabajador que se desplaza a nuestro país con motivo del cambio de localización y desde donde se prestarán servicios independientes. Por lo tanto, la norma clarifica que quedarán fuera del ámbito del precepto los trabajadores que perciban rentas a través de un establecimiento permanente ubicado dentro de nuestras fronteras de una entidad residente en nuestro territorio, pues no será compatible esta actividad con el objeto del artículo 93 LIRPF de promover la llegada de personal altamente cualificado¹⁵.

Partiendo de esta premisa, podemos llegar a la conclusión de que esta interpretación del requisito que nos ocupa conllevaría una discriminación con respecto al traslado de empresarios, profesionales o autónomos, dando lugar a conjeturas sobre la incompatibilidad de esta condición con el principio de igualdad tributaria.

¹⁵ LOPEZ LUBIAN, J. I.: *El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*, Instituto de Estudios Financieros, Cuadernos de formación, colaboración 04/06, volumen 1/2006, página 57

Esta situación puede suscitar que se lleven a cabo desplazamientos que, cumpliendo en principio los requisitos y la finalidad del régimen, vayan en contra de lo dispuesto en una de las condiciones, como es la existencia de una relación de carácter laboral¹⁶. Para situarnos, supongamos que se produce un desplazamiento de un trabajador no residente en España a nuestro país debido al nacimiento de una relación laboral fruto de un contrato de trabajo. Tras un tiempo, y debido a su gran rendimiento, este trabajador pasa a ser accionista de la misma empresa. Ante esto, la Dirección General Tributaria decidió que el posible cambio de la relación de trabajo en el régimen de autónomos podría comprender el no cumplir este requisito, lo que desembocaría en el cese de la aplicación del Régimen especial para trabajadores impatriados. Esta práctica llevada a cabo por la Dirección General Tributaria es cuanto menos cuestionable, ya que estudiando el caso particular que nos ocupa, no parece darse un cambio sustancial en el puesto y tarea llevada a cabo por el trabajador en cuestión suficiente para negarle los beneficios que en un principio se le habían otorgado.

Como segundo requisito objetivo, nos encontramos con que *la actividad laboral ha de producirse inequívocamente en España*, es decir, que el desplazamiento del sujeto debe darse con el objetivo de realizar la actividad laboral dentro de la economía de nuestro país y, a priori, en el interior de nuestras fronteras, dejando fuera a todo trabajador que se traslade al objeto de llevar a cabo su labor desde España sin existir una relación directa con la economía de éste.

La norma deja entrever que, aun siendo necesaria la relación entre el trabajo llevado a cabo en España y la economía que aquí subsiste, se puedan dar actividades fuera de nuestras fronteras sin que se vea condicionado este requisito fundamental. Esto será así siempre y cuando sean objeto de valoración los rendimientos del trabajo fuera de España o, en su defecto, los días en los que se ha realizado esa labor fuera de nuestras fronteras, de modo que se pueda dirimir si se incumple o no el requisito que ahora nos ocupa.

Teniendo esto en cuenta, bien es sabido que la obtención de rendimientos del trabajo por sujetos que residen en un país con motivo de actividades llevadas a cabo en el extranjero, en escasas ocasiones tributa en el país en el que se hacen efectivas dichas

¹⁶ Resolución de la Dirección General de Tributos 16/12/2008, V2411-08

actividades, siempre que ese traslado del trabajador no se extienda en el tiempo o no se dé una retribución directa del empleador que reside en dicho país al sujeto empleado no residente.

En tercer lugar, nos encontramos con el requisito que tiene como presupuesto que *las actividades laborales se lleven a cabo para una empresa que resida en territorio español o, en su caso, para un establecimiento permanente, ubicado en nuestro país, de una entidad que no resida dentro de nuestras fronteras*. Al estudiar esta condición, nos damos cuenta de que solo hace por darle más empaque al requisito que anteriormente nos ocupaba, estableciendo que, además de tener que realizarse las actividades laborales en España, deberán darse para una empresa que resida dentro de nuestro territorio o establecimiento permanente ubicado en éste de una entidad que no resida en él¹⁷.

Podemos decir que, con este nuevo condicionante para la aplicación del régimen especial para trabajadores impatriados, lo que se pretende no es otra cosa que darle importancia al sentido de la territorialidad. Con lo cual, el legislador español no trata de darle importancia a la acción del pago en sí por parte de una empresa o entidad, sino a que el rendimiento consecuencia de la actividad de la que deriva el pago tenga como protagonista a una empresa que resida en España o a un establecimiento permanente que ubicado aquí pertenezca a una empresa que no resida en nuestro territorio.

Así, las situaciones en las que se puede hacer efectivo el uso de la norma, serán los que a continuación se citan:

- Persona física trasladada firmando un contrato de trabajo¹⁸ con una entidad que no reside en España, que realiza sus operaciones a través de un establecimiento permanente en nuestro territorio, con el objetivo de llevar a cabo la actividad laboral para dicho establecimiento.
- Persona física trasladada firmando un contrato de trabajo con una entidad que reside dentro de nuestras fronteras con el objetivo de llevar a cabo la actividad laboral en nuestro territorio.

¹⁷ Consulta Vinculante de la Dirección General Tributaria V1567-13 de 16 de Mayo de 2007 sobre el TRLIS Real Decreto Legislativo 4/2004, artículos 83.1 y 90.3

¹⁸ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: *Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores*, en VV.AA.: *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005, página 691

- Persona física trasladada con contrato de trabajo en una empresa que no reside en España, pero se traslada a nuestro país para realizar una actividad laboral, por cuenta ajena, para una empresa ubicada en nuestro territorio o para un establecimiento permanente ubicado en nuestro país de una entidad que no resida en éste.

Por último, en cuarto lugar, para concluir con los requisitos objetivos, nos encontramos con la condición que establece que *los rendimientos del trabajo no estarán exentos de tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*.

Esto es así debido a que si no fuese éste un requisito indispensable, se daría la situación en la que el derecho de opción desembocaría en una no tributación o en una doble no imposición, lo que sería a toda vista injusto atendiendo al texto constitucional por lo establecido en el principio de igualdad tributaria, recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española¹⁹.

Con todo esto, como con anterioridad se ha citado, volvemos a la conclusión de que el legislador español ha querido darle importancia al concepto en sí de la obtención del rendimiento del trabajo consecuencia de la actividad llevada a cabo por el trabajador impatriado, y no a la acción del pago por parte de la entidad o empresa, siendo irrelevante quien de los sujetos contemplados sea quien abone dicho montante²⁰.

Por este motivo, haciendo un análisis de lo dispuesto en el artículo 93 de la LIRPF, se puede afirmar que el régimen especial excluye de los casos afectados por la norma los rendimientos exentos y no sujetos al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, es decir, las situaciones donde no se dé una tributación de dicho impuesto en nuestro país.

B) REQUISITOS SUBJETIVOS

¹⁹ Fundamento jurídico Séptimo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de Abril

²⁰ AGUAS ALCALDE, E.: *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi, 2003

Del estudio del artículo 93 de la LIRPF resulta la necesidad de analizar la referencia inicial que hace dicho precepto a lo que parece uno de los términos de mayor importancia y relevancia a la hora de encontrarle el sentido a su aplicación. Así, nos encontramos con el comienzo de su redacción, la cual hace mención a *“las personas físicas que adquieren residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español”*.

De este modo, para comenzar este análisis, habrá que afirmar que nos referimos en todo caso a personas físicas como sujetos que exclusivamente poseerán este derecho de opción. Y de igual modo, habrá que aclarar que únicamente podrá acogerse al régimen especial el trabajador en cuestión, y en ningún caso el resto de familia que lo acompañe.

Teniendo claro la delimitación que se lleva a cabo en cuanto a quien podrá ser objeto del régimen especial como persona física, nos ocuparemos a continuación de determinar el término que acompaña a ésta, es decir, el de “residencia”.

Dicho concepto no lo encontraremos definido como tal en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dejando únicamente claro esta Ley el término “residencia habitual”. Con lo cual, procederemos a analizar el significado de “residencia” con el objetivo de estar capacitados para encuadrar los límites del tratamiento fiscal especial para impatriados. El estudio de este último concepto lo haremos partiendo del término ya definido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, “residencia habitual”, para mediante un análisis comparativo poder encuadrarlo.

De este modo, tomaremos los artículos en los que se encuentra definida la “residencia habitual” de la Ley del IRPF. Estos son el 8 y el 9 de la LIRPF, donde respectivamente se estipula que tributarán por el IRPF *“las personas que tengan su residencia habitual en territorio español”*, y que existirán una serie de circunstancias que tengan como consecuencia un enlace de carácter subjetivo entre el individuo y el territorio español para considerar que éste reside en España.

Teniendo todo lo anterior en cuenta, podremos considerar que una persona física será residente habitual en España y, por lo tanto, tributará por sus rendimientos del trabajo en territorio español, cuando se dé alguna de las tres situaciones a continuación vamos a analizar.

En primer lugar, que la persona física se encuentre dentro de nuestras fronteras un periodo mínimo 183 días durante el año natural, es decir, en cualquier caso una permanencia superior a 6 meses por año de residencia. A esta circunstancia se le da una lectura extensiva, es decir, tenidas en especial consideración aquellas ausencias conocidas como esporádicas²¹. Esto quiere decir que dichas ausencias no se descontarán del espacio temporal de permanencia, sino que se computarán, lo que significa que aún siendo la permanencia dentro de fronteras españolas inferior a los 183 días ya estipulados, se podrá considerar a esta persona física residente habitual en nuestro país si al adicionar las ausencias esporádicas se alcanza dicha cifra, ya que esas ausencias esporádicas habrán de sumarse al cómputo de días que la persona física ha residido en territorio español.

Ahora bien, como queda establecido en el artículo 9.1.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, serán tenidas en cuentas las ausencias esporádicas “salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país”. Además, debe señalarse que la Administración tributaria lleva a cabo una lectura amplia con respecto a esta condición entorno a las ausencias esporádicas, señalando que exclusivamente las ausencias de larga duración durante un periodo de tiempo sin interrupción en cualquier caso superior a los 183 días, serán no tenidas en cuenta al no estar encuadradas dentro de lo que se entiende como ausencias esporádicas²².

En segundo lugar, encontramos como otra circunstancia para calificar a una persona física como residente en territorio español, que se encuentre en nuestro país el núcleo principal de su actividad, ya sea de modo directo o indirecto. Esta condición es conocida como “centro de intereses económicos”.

Este aspecto, interpretado de manera tan amplia o más que el anterior, viene a determinar que toda persona física cuyos intereses económicos de carácter principal radiquen en España, será considerada residente habitual en nuestro país, entendiendo como intereses económicos sus principales fuentes de renta.

²¹ CARMONA FERNANDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, Valencia, 2003, página 75

²² CARMONA FERNANDEZ, N.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2002, página 82

Pues bien, como ya se ha mencionado, la ubicación de dichos intereses en nuestro país podrá darse de manera directa o indirecta²³, y así lo establece el artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁴.

En cuanto al momento que debe tenerse en cuenta a la hora de ubicar en territorio español los principales intereses económicos de la persona física residente en España, la Administración tributaria en repetidas ocasiones ha mencionado que se ha de analizar si dichos intereses se dieron dentro de nuestras fronteras durante un intervalo temporal mayoritario dentro del correspondiente periodo impositivo²⁵, siendo rechazada de este modo la evaluación a fecha de devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con lo cual, si una persona física ha localizado sus principales intereses económicos durante al menos 6 meses dentro del año natural en España, será calificado con la condición de residente habitual en territorio español.

En último lugar, existe una condición de carácter familiar, válida cuando su cónyuge, con el que se encuentre legalmente unido, o los hijos menores que se encuentren bajo dependencia de ésta tengan su residencia habitual en nuestro país, como queda establecido en el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en sus apartados a) y b). Para ello, al igual que sucedía anteriormente, tanto el cónyuge como los hijos deberán cumplir al menos una de las dos condiciones ya analizadas, es decir, permanecer en territorio español durante más de 6 meses en un año natural o tener localizadas sus actividades económicas principales dentro de nuestras fronteras.

Así, esta última circunstancia será tenida en cuenta una vez analizadas las dos anteriores y habiéndose comprobado que no concurre ninguna de ellas, siendo esta condición un ejemplo más de lo amplia que es la lectura del ordenamiento a la hora de determinar la residencia habitual en nuestro territorio²⁶.

Una vez analizadas las tres situaciones que pueden calificar a una persona física como residente habitual en nuestro país, vamos a proceder a ponderar a modo de conclusiones

²³ Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de Septiembre de 2000, Recurso Nº 748/97

²⁴ Resolución del TEAC de 7 de Febrero de 2003

²⁵ CARMONA FERNANDEZ, N.: *Guía del impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2003, página 79

²⁶ RDGT de 25 de Julio de 2004 Nº 1127-02

cada una de ellas con el tenor literal de lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulador del régimen especial para impatriados.

En cuanto al aspecto de permanencia temporal, el artículo 93.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que las actividades se entenderán por realizadas en territorio español *“siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el art. 13.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del quince por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al treinta por ciento. Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero”*.

Con lo cual, la aplicación de los requisitos de residencia habitual no se hará de manera restrictiva atendiendo al sujeto afectado, sino que de modo uniforme con respecto al derecho de opción subyacente al régimen especial, con independencia de que lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conlleve una interpretación de carácter restrictivo.

Haciendo referencia a los intereses económicos principales y su localización en territorio español, se tendrá en cuenta el lugar donde se obtengan las mayores cifras de renta para determinar la residencia habitual del sujeto en cuestión²⁷. Así, la persona física que obtenga la mayor parte de sus rendimientos de trabajo en territorio español, podrá ser considerado residente habitual, pero no pudiendo declarar esto con términos

²⁷ ALMUDI CID, M. y SERRANO ANTON, F.: *La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española*, Revista de Estudios Financieros, CEF, nº 221-222, página 94

absolutos a la hora hacer frente al derecho de opción consecuencia del régimen especial para trabajadores impatriados.

Por lo dispuesto anteriormente, para que pueda aplicarse lo establecido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirá una permanencia física dentro de nuestras fronteras que acredite el traslado consecuencia de esas actividades económicas que supondrán el centro de interés del trabajador impatriado, sin poder considerar de manera exclusiva alguno de los otros criterios regulados en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁸.

Para finalizar, en cuanto al criterio del vínculo familiar en su aplicación con el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podemos determinar que dicho criterio dejará al derecho de opción del régimen especial fuera de su ámbito de aplicación. Esto es así debido a que el sujeto, en todo caso, se acogerá al tratamiento especial para trabajadores impatriados de modo individual e independiente, sin verse influenciado por la condición de su cónyuge o de sus hijos, ya que nos encontramos ante el ejercicio de un derecho de opción de carácter exclusivamente personal, donde el núcleo familiar que acompaña al trabajador impatriado no atribuirá al sujeto en cuestión ninguna condición que acompañe al resto de miembros, es decir, el hecho de que el cónyuge o hijos del trabajador impatriado tengan la condición de residentes no va a tener como consecuencia que el sujeto en cuestión obtenga por el vínculo familiar dicha condición de residente.

C) REQUISITOS TEMPORALES

Los requisitos que ahora nos ocupan, los temporales, tienen una gran importancia, pues el régimen especial tiene una clara connotación temporal, estableciendo que podrán hacer uso del derecho de opción aquellos “*que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español*”.

²⁸ CORDON EZQUERRO, T.: *Régimen fiscal de los impatriados y expatriados*, Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, Nº 825, 2005

En primer lugar, hemos de hacer constar que el legislador español quiere aclarar que el trabajador impatriado no debe ser residente, ni haberse trasladado dentro de nuestras fronteras durante el intervalo de tiempo indicado para el desarrollo de una actividad laboral.

Para llevar a cabo el cómputo del tiempo, hemos de establecer que se considerará iniciado el cómputo de fechas desde la última vez que el sujeto en cuestión residió en nuestro país, momento que en cualquier caso y a toda luz debe ser el mismo que el registrado como inicio de residencia en otro país.

En cuanto al momento en el que se entenderá por finalizado este cómputo para determinar si han transcurrido los diez años estipulados, se tendrá en cuenta la fecha de desplazamiento del sujeto a España²⁹.

En cuanto al problema que puede suponer la aplicación retroactiva del régimen especial para trabajadores impatriados, es decir, trabajadores que se hayan trasladado a España o adquirido la condición de residentes con anterioridad a la vigencia del tratamiento espacial, se excluirán a los trabajadores impatriados que hubiesen adquirido la residencia en un momento anterior a la entrada en vigor del régimen y todo aquel que se hubiese trasladado en una fecha anterior al 1 de Enero de 2004, quienes obtendrían la condición de residentes fiscales en nuestro país a partir de esta fecha.

Con lo dispuesto anteriormente, podemos establecer que *“el régimen se aplica desde 2004, para quien adquiriera la residencia en ese año o posteriores. Esto implica que es aplicable a quienes llegaron a España en el segundo semestre de 2003 y, en consecuencia, adquirieron la residencia a efectos fiscales en 2004”*³⁰.

D) REQUISITOS CUANTITATIVOS

²⁹ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: *Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores*, Fiscalidad Internacional, CEF, Madrid, 2005, página 691

³⁰ LOPEZ LUBIAN, J.: *El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*, I.E.F. Cuadernos de formación, colaboración 04/06, volumen 1/2006, página 56

En el último de los requisitos nos encontramos con la modificación llevada a cabo por la Ley 26/2009, de 23 de Diciembre, de los Presupuestos Generales del Estado para 2010, Disposición Final Decimotercera, primer apartado. Esta condición se ve añadida al artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su apartado f), donde se establece “*que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales*”.

A este nuevo precepto, ha de añadirse lo dispuesto en la misma Ley 26/2009 en su Disposición Final Decimotercera, segundo apartado, donde se determina que se limitará dicho requisito de cuantía a los trasladados a España en una fecha posterior al 1 de Enero de 2010, de forma que los desplazados con anterioridad a dicha fecha podrán acogerse al régimen especial para trabajadores impatriados bajo la aplicación del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en vigor hasta el día 31 de Diciembre de 2009³¹.

Más adelante, procederemos a estudiar de manera más pormenorizada la reforma llevada a cabo con la introducción de este apartado f) en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que veremos sus aspectos más polémicos y los apoyos obtenidos por la falta de constitucionalidad de la que tildan a dicho precepto una gran parte de la doctrina.

3.2.3. EL DERECHO DE OPCION DEL ARTICULO 93 LIRPF

A) PERSPECTIVA MATERIAL

Una vez establecidos los requisitos objetivos, subjetivos, temporales y cuantitativos, vamos a proceder a estudiar el derecho de opción que otorga la facultad para poder tributar conforme a lo reglado para el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

³¹ Consulta de la DGT V0165-10, de 4 de Febrero de 2010

El hecho de acogerse al régimen especial durante un periodo impositivo, no obliga al contribuyente a permanecer sujeto a este tratamiento en los años posteriores, lo que genera un abanico de posibilidades para el trabajador a la hora de planificar su renta en el ámbito fiscal, si bien habría sido más acertado el obligar al contribuyente a permanecer en el régimen escogido.

De otro modo, si cualquiera de los requisitos de necesario cumplimiento cambiase debido a las circunstancias, la situación del sujeto que en su momento se acogió de manera lícita al tratamiento especial para trabajadores impatriados procederá a cambiar, pasando éste a perder la condición beneficiosa que le otorgaba dicho régimen. Si, por ejemplo, el trabajador extranjero desplazado con motivo de un contrato de trabajo a nuestro país deja de prestar servicios a una empresa o entidad localizada en nuestro territorio, decae el derecho de opción en su aplicación. Igualmente, si el sujeto en cuestión abandona nuestro país durante el plazo en el cual se está viendo ejecutado el derecho de opción, dejará de disponer de los beneficios del régimen especial, perdiendo la condición que hasta entonces le era otorgada sin posibilidad de suspender el periodo de cinco años que dura el tratamiento especial dados a los trabajadores impatriados que a él se acogen.

B) PERSPECTIVA PROCEDIMENTAL

En cuanto al modelo³² que ha de presentarse para ejercitar la opción que brinda este derecho para trabajadores impatriados, será el facilitado por la Administración tributaria para su entrega en un intervalo de tiempo de seis meses a computar desde la fecha en la que da comienzo la actividad, teniendo este momento constancia en el alta de la Seguridad Social en nuestro país.

³² Orden Ministerial 848/2008, de 24 de Marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para impatriados, y de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen

Además, dicho modelo, ha de contener la identificación de la persona física que va a ejercitar el derecho de opción, la identificación del que será su empleador, la identificación de la empresa en cuestión localizada en territorio español, acompañado todo esto de aclaraciones entorno al trabajo a llevar a cabo por el sujeto sobre el cual se va a aplicar el régimen especial, la dirección del centro de trabajo y la duración del contrato de trabajo.

A continuación, la Administración procederá, en un intervalo de diez días hábiles a contar desde la presentación en ésta del modelo ya mencionado, a expedir un nuevo documento en el que hará constar la ejecución del derecho de opción por parte del sujeto interesado, quien podrá acreditar en calidad de trabajador impatriado su condición de persona física sujeta al régimen especial³³.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en sus artículos 116 y siguientes determina también el método mediante el cual los sujetos que en su momento decidieron acogerse al régimen especial, podrán decidir dejar de estar sujetos al mismo, renuncia que en cualquier caso deberá llevarse a cabo siempre antes de dar comienzo el año natural, pues será en el inicio de éste cuando surtirá efectos la nueva condición del trabajador impatriado. Cabe recordar que dicho trabajador no podrá volver a estar sujeto al régimen especial una vez haya renunciado a éste, teniendo por tanto que planificar éste su ejercicio fiscal de manera previa a la renuncia³⁴.

4. LA REFORMA DEL REGIMEN DE IMPATRIADOS EN ESPAÑA

Tras unos años con el régimen fiscal especial para trabajadores impatriados en vigor y tras numerosas críticas por parte de la doctrina contra el contenido y su objeto, en 2009 se procedió a darle un nuevo sentido restrictivo a dicho régimen. Esto fue así con motivo de una interpretación demasiado amplia del tenor de la norma, y, consiguientemente, por lo desdibujado que quedaba el sentido del precepto, siendo

³³ MARTÍN-ABRIL CALVO, D.: *El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de impatriados*, Carta Tributaria, Nº 16, 2005, página 14

³⁴ NUÑEZ, I.: *Rodaje práctico del régimen de impatriados*, Aranzadi, Nº 12, 2005, página 53

aplicado para la localización de grandes centro de decisión en nuestro territorio y no para incentivar la llegada de personal altamente cualificado a nuestro país.

Así, la Ley 26/2009, de 23 de Diciembre, de los Presupuestos Generales del Estado para 2010³⁵, añadió un nuevo apartado al artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, limitando de manera sustancial a sus posibles beneficiarios. Esta reforma supone que ya no podrán optar por ejercer el derecho de opción que nos ocupa aquellos trabajadores cuyas “*retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en casa uno de los periodos impositivos en que se aplique este régimen especial*” se excedan de los 600.000 euros en un ejercicio.

Aún con la reforma, se desconoce a ciencia cierta si el límite impuesto a la norma ha sido más perjudicial que beneficioso, pues suscita un gran número de interrogantes. En primer lugar, lo que plantea dicha reforma en la nueva redacción del régimen especial para trabajadores impatriados es qué debe interpretarse por retribución previsible, ya que no se hace referencia alguna a lo que se ha de entender como previsible, lo que puede conllevar que a comienzos del ejercicio existan trabajadores con una previsión que supere la cuantía de 600.000 euros y que al finalizar dicho ejercicio esa previsión no se haya cumplido, y de igual modo en sentido contrario.

El hecho de determinar la cuantía que se prevé como retribución tendrá efecto sobre las retenciones que se llevarán a cabo en el ejercicio en cuestión por parte de quien ha procedido a emplear al trabajador impatriado. En el caso de que el trabajador vea superada la cifra estipulada, se procederá a aplicar el procedimiento previsto en el artículo 87 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como es el caso de las retenciones variables.

Por otro lado, si se diese la circunstancia en la que se viese superado el umbral en alguno de los años posteriores al de ejecución del derecho de opción, decaerá la aplicación del régimen especial y de sus beneficios fiscales de dicho ejercicio en adelante, con la imposibilidad de poder volver a verse beneficiado por dicho tratamiento. Cabe recordar, que la norma no actuará en ningún caso con carácter retroactivo, por lo que los ejercicios anteriores en los que el umbral no ha sido superado,

³⁵ Disposición Final Decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010

se habrá aplicado lícitamente el derecho de opción y por tanto el tipo reducido aplicable a los no residentes, es decir, el 24%, y no al tipo máximo, el 43%.

Por último, el ámbito de aplicación de la reforma queda también estipulado en la Ley 26/2009, de 23 de Diciembre, estableciendo que se aplicará únicamente la nueva redacción a los trabajadores que se hubiesen trasladado a nuestro país con posterioridad al 1 de Enero de 2010. Así, podrán todos los desplazados con anterioridad disfrutar de la anterior redacción del régimen especial durante el ejercicio que se desplazaron y los cinco siguientes.

5. REGIMEN FISCAL DEL IMPATRIADO DESDE EL PUNTO DE VISTA CONSTITUCIONAL

Son varias las cuestiones que surgen con respecto a la constitucionalidad del régimen especial para impatriados, tanto en su redacción inicial como en la posterior reforma llevada a cabo.

Por encima de la posible inconstitucionalidad ante la idoneidad para regular esta materia de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010, es aún más frecuente encontrar numerosas críticas a la redacción del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tachado de ir en contra de principios constitucionales como el de igualdad o el de capacidad económica.

Es doctrina conocida del Tribunal Constitucional que el principio de igualdad ante la Ley obliga al legislador español a tratar de igual modo a aquellos que se encuentran en una misma situación desde el punto de vista jurídico, ante prohibición de cualquier desigualdad³⁶. A lo que hay que sumarle, que dicho Tribunal ha establecido en materia de igualdad tributaria no será de aplicación el artículo 14 de la Constitución Española³⁷,

³⁶ Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de Octubre de 2006

³⁷ La redacción del artículo 14 de la Constitución Española dice en su redacción que "*Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*"

sino el 31.1 de esta misma legislación³⁸, ya que la igualdad ante la Ley en materia tributaria está indudablemente acompañada de los principios de justicia, progresividad y generalidad, además del de capacidad económica³⁹.

En resumidas cuentas, lo que se intenta transmitir con esta igualdad en la Ley es que cualquier desigualdad de trato que se prevea en el ordenamiento fiscal deberá ser razonable y proporcional al objeto que ésta persigue, es decir, que deban darse de manera necesaria para la consecución de dicho objetivo.

Teniendo todo lo anterior en cuenta, la doctrina, apoyándose en la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional en cuanto a la igualdad ante la Ley, cree que el trato desigual llevado a cabo por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se corresponde con la razonabilidad y la proporcionalidad que este Tribunal exige. Tanto es así, que ha llegado incluso a sostener parte de la doctrina que la diferencia de trato consecuencia del régimen especial no puede en ningún caso encontrar respaldo alguno en el texto Constitucional, razón por la que se haría necesario llevar a cabo un juicio de proporcionalidad en cuanto a la medida adoptada.

Bien es cierto que la mayor parte de la doctrina respalda la norma, viendo que el sentido del precepto y el objetivo de la política económica defendido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fue desde sus inicios el instaurar un régimen fiscal especial de tributación que encuentra respaldo en el artículo 130.1 de la Constitución Española⁴⁰.

Por lo tanto, el régimen especial para trabajadores impatriados será aceptada como una medida razonable desde una perspectiva constitucional, a pesar de lo ambiguo que supone el tenor literario de la norma, dejando desprovisto el objetivo inicial del precepto, pasando de ser un incentivo para atraer a trabajadores altamente cualificados a

³⁸ La redacción del artículo 31.1 de la Constitución Española dice en su redacción que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*

³⁹ Fundamento Jurídico Cuarto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 17 de Febrero de 2000

⁴⁰ El artículo 130.1 de la Constitución Española dice en su redacción que *“El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución”*

ser una medida de reducción de costes de personal que provoca la localización de grandes empresas en nuestro país para ser más competentes.

6. FISCALIDAD DEL IMPATRIADO EN ESPAÑA EN LA ESFERA INTERNACIONAL: LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

El artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene especial importancia en cuanto a los Convenios de doble imposición se refiere, ya que el ámbito subjetivo de dichos convenios gira entorno a las personas que residen en uno o en ambos Estados parte del Convenio, como queda establecido en los artículos 1 y 4 del Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico⁴¹. Así, únicamente las personas con la condición de residentes de países contratantes pueden ser beneficiarias de los Convenios de doble imposición.

Por consiguiente, es necesario afirmar que este precepto tendrá importancia cuando se trate de determinar si los impatriados que hagan uso del derecho de opción de tributar como no residentes pueden ser tratados como sujetos residentes en España a la hora de aplicar los Convenios de doble imposición firmados por nuestro país, lo que significa que pasarían a ser sujetos beneficiados por los convenios concluidos por España por su residencia en dicho país.

La solución queda encuadrada en el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, el cual hace remisión a los ordenamientos internos de los Estados que son parte del Convenio para que estos se ocupen de determinar la residencia fiscal de los beneficiados, requiriéndose de manera necesaria que dicho sujeto esté sujeto a tributación en ese país por la renta mundial adquirida.

En tal sentido, la Dirección General Tributaria de nuestro país ha considerado que para que un convenio pueda ser aplicado a un sujeto, dicho sujeto estará obligado a demostrar su país residencia y que se encuentra tributando en dicho país, lo que daría

⁴¹ DELATTRE, O.: *The tax residence of individuals*, European Taxation, Nº 6/1999, página 203

lugar a tributar por sus rentas mundiales y no solo por las rentas adquiridas en el país de residencia.

Por lo tanto, queda claro que bajo el tenor literario del artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico⁴², será cuestionado el hecho de que los sujetos que hagan efectivo su derecho de opción y decidan tributar como no residentes según lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sean residentes por los Convenios de doble imposición españoles.

En cualquier caso, no se puede dejar de tener en cuenta que aunque las autoridades españolas defiendan la condición de residentes fiscales a la luz de los Convenios de doble imposición para trabajadores impatriados que deciden tributar como no residentes, dicha condición puede quedar en entredicho por parte de las autoridades del país que haya contratado y donde dicho trabajador obtiene rentas, en tanto en cuanto solo tributará en nuestro país por las rentas adquiridas dentro de nuestras fronteras.

7. OBLIGACIONES DERIVADAS DE COMPETENCIAS DE LA UNION EUROPEA

En cuanto a las obligaciones adquiridas por España desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, es conocido que el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴³, para no dar lugar a controversias que impidan la consecución de un mercado único, niega a los países miembros las subvenciones selectivas a empresas. Dicha negación por parte de la Unión Europea conlleva que se den una serie de circunstancias:

⁴² Publicación del Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, http://www.gnestudiotributario.es/docs/MODELO_OCDE_COMENTARIOS_I.pdf

⁴³ El artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dice en su redacción que *“salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*

- Que nos encontremos antes una prestación con carácter de ayuda, en cualquier caso que consista en un beneficio sin depender de su forma.
- Que dicha prestación sea dada por el Estado.
- Que en todo caso sean selectivas, en beneficio de una determinada empresa.
- Que dichas prestaciones puedan crear una controversia dentro del mercado único compuesto por los Estados miembros.

Pues bien, esta prohibición a la cual hemos hecho referencia va a quedar fuera del ámbito de actuación del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que dicha norma no se aplica de modo selectivo, por lo que no constituirán estos regímenes ninguna clase de ayuda estatal.

A esta negativa por parte de la Unión Europea se suma lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 116 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁴⁴, del que se puede deducir que en el momento que se susciten controversias entre preceptos de Estados miembros que puedan dar lugar a una mala competencia, estos deberían en cualquier caso cesar las controversias que dichos preceptos den lugar.

Dicho lo cual, es cierto que se puede llegar a la conclusión de que el régimen especial para impatriados de nuestro país conlleva controversias con el resto de Estados miembros y, por consiguiente, falsea la competencia. Pues bien, este razonamiento pierde peso cuando se analizan los ordenamientos del resto de países miembros de la Unión Europea y se comprueba que del mismo modo se han visto obligados a adoptar regímenes especiales para trabajadores impatriados.

8. VALORACIONES CONCLUSIVAS

El tratamiento fiscal para los trabajadores impatriados en nuestro país ha sido objeto de críticas desde su entrada en vigor hasta el día de hoy, comenzando por su redacción

⁴⁴ El artículo 116 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dice en su redacción que *“en caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado interior y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados”*

inicial, pasando por el derecho de opción que comporta, y terminando con su problemática y desacertada reforma. Y es que, a pesar de su reciente modificación llevada a cabo por la Ley de Presupuestos Generales del Estado en 2010 con el objetivo de aplacar al sector doctrinal que creía inapropiada su interpretación y ejercicio, ésta no ha ido sino a coleccionar más críticas negativas. Bien es cierto, que dicho ataque proviene de una parte minoritaria de la doctrina, ya que la gran mayoría afirma que como régimen especial debe gozar de un trato distinto, más allá del principio de igualdad en la Ley protegido por nuestra Constitución razonablemente esquivados por su especialidad y finalidad según sus defensores, claro está, sin perjuicio de respetar también, tal y como hemos señalado, los límites que impone el Derecho de la Unión Europea.

Teniendo en cuenta la diversidad de opiniones existentes en el tiempo dentro del mundo doctrinal y tras estudiar el régimen especial para impatriados en nuestro país, mi valoración se centra en la pérdida de competitividad de nuestro mercado laboral y de nuestra economía tras la reforma de Diciembre de 2009, quedando a rebufo del tratamiento fiscal para impatriados aprobado en países de nuestro entorno. Esto es así debido a que buscando cumplir ansiosa y descuidadamente la finalidad inicial de la norma, se está olvidando que el objetivo de dicha finalidad no era otro que crear una economía competente en el mercado abierto que supone hoy en día el mundo globalizado en el que vivimos.

Por lo tanto, a continuación me dispongo a dar una serie de soluciones que modificarían la normativa especial objeto de estudio y darían una salida airoso a la normativa que nos ocupa y a su reciente reforma, sin poner en peligro la finalidad protegida por el legislador español.

Sería lógico empezar por afirmar que la reforma del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas asentaría un tratamiento fiscal para impatriados en el que el sujeto trasladado a nuestro país tribute conforme a las condiciones de la renta mundial, y, además, le obligue a certificar una alta cualificación para poder ser objeto de dicho régimen.

Así, se verían superadas algunas de las controversias que suscita este tratamiento. Por un lado, la posibilidad de una doble residencia consecuencia de la aplicación del

régimen, y, por otro, el ejercicio del derecho de opción por trabajadores que no cumplen con los objetivos del precepto. Dicho lo cual, veríamos innecesario el apartado f) del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas incorporado en la reforma llevada a cabo en Diciembre de 2009 por la Ley de Presupuestos Generales del Estado debido a las continuas quejas recibidas por parte de varios sectores con respecto a los supuestos impatriados que son los futbolistas de primer nivel. Además, sería positivo seguir el ejemplo del régimen especial para trabajadores impatriados vigente en Holanda, ya que el ejercicio de este tratamiento especial queda supeditado a la certificación de una alta cualificación por parte del trabajador que debe subsistir durante todo el periodo de disfrute de sus beneficios fiscales.

Con respecto a la temporalidad del régimen especial, se debería en cualquier caso hacer una interpretación más amplia del precepto en cuanto a la prohibición de residir en territorio español durante los diez años que preceden al traslado a nuestro país, de modo que, como se establece nuevamente en el ordenamiento de Holanda, se vean descontados de la duración del tratamiento fiscal para impatriados los periodos de tiempo que el sujeto interesado haya tenido condición de residente anteriormente.

Haciendo referencia ahora al contenido de la norma, a todas luces será necesario que las ventajas fiscales que derivan del régimen sean consecuencia exclusiva del objetivo perseguido por el mismo, el incentivar la llegada de sujetos con una alta cualificación. Por lo tanto, el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debería ser una medida mediante la cual se exonerase al trabajador impatriado de tributar por los ingresos de carácter extraordinario -rendimientos del trabajo- por su condición de impatriado.

De no ser así, cabría la posibilidad de que el trabajador impatriado viese acumulados los rendimientos del trabajo que derivan de su condición de impatriado junto a los que son consecuencia del resto de rentas por empleo, circunstancia que en ningún caso sería justificación para que se viese beneficiado por ello en la totalidad de dichos rendimientos.

Teniendo claro todo lo anterior, sería lógico afirmar que es de gran relevancia el hecho de poder elegir entre una opción fiscal u otra. La aplicación de beneficios fiscales a los trabajadores impatriados es clara para lograr su finalidad, poder atraerlos a nuestro

mercado laboral. Pues bien, esto sería incoherente con el principio de igualdad ante la Ley al brindar a estos sujetos una doble ventaja fiscal que derivaría en un trato privilegiado consistente, no sólo en los gastos consecuencia de su condición de impatriados, sino en beneficios que de igual modo habrían percibido por sus empleos en su país de origen. Con lo cual, se trataría de manera más favorable al trabajador impatriado, gozando éste de los beneficios fiscales de su país de origen y de los de nuestro país en el ejercicio del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, escapando así de la progresividad del impuesto.

En conclusión, España necesita una nueva reforma del tratamiento fiscal para trabajadores impatriados ya reformado, pues las prisas por querer acallar las críticas no han hecho más que difuminar el fin de la norma. Si quien dicta y reforma la norma no tiene clara su finalidad, será nuestro mercado laboral el principal objetivo de la voraz globalización.

BIBLIOGRAFIA

- AGUAS ALCALDE, E.: La tributación internacional de los rendimientos del trabajo, Aranzadi, 2003
- ALMUDI CID, M. y SERRANO ANTON, F.: *La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española*, Revista de Estudios Financieros, CEF, nº 221-222
- ALVAREZ BARBEITO, P. y CALDERON CARRERO, J.M.: *La tributación en el IRPF de los expatriados e impatriados*, Netbiblo, La Coruña, 2010
- ALVAREZ DE LINERA, PABLO: El régimen fiscal de los impatriados, legaltoday.com, 22 de Junio de 2009
- BARREAL GARCIA, J. M.: *El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*, Publicación del Instituto de Estudios Fiscales de 17 Febrero 2014
- BRAÑA, MARIO: *España ya no es diferente*, Diario Faro de Vigo, 23 de Enero de 2013
- BRITISH TAX AUTHORITIES: *Residence, Domicile and the Remittance Basis*, HM Revenue & Customs
- CARMONA FERNANDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, Valencia, 2003
- CARMONA FERNANDEZ, N.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2002
- CORDON EZQUERRO, T.: *Régimen fiscal de los impatriados y expatriados*, Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, Nº 825, 2005
- DELATTRE, O.: *The tax residence of individuals*, European Taxation, Nº 6/1999
- DIAZ SUPICO, G.: *Una vuelta de tuerca a la Ley Beckham*, Quincena Fiscal, Nº 4/2010, ARANZADI, Pamplona, 2010
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: *Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores*, en VV.AA.: *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2005
- FALCON Y TELLA, R.: *Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y el Reino Unido*, Quincena Fiscal, Nº 21/2009, ARANZADI, Pamplona, 2009

- FUNDEU BBVA: *Impatriado es un neologismo bien formado*, Recomendaciones, (<http://www.fundeu.es/recomendacion/impatriado-es-un-neologismo-bien-formado-1220/>)
- IBERGRUP ASESORES: *IRPF: Régimen especial de impatriados*, Blog Asesoría Fiscal, (http://www.ibergrup.com/es/blog-asesoria-empresas-madrid/38-asesoria-fiscal-madrid/218-asesoria-madrid-irpf-regimen-especial-de-impatriados.html#.U9kexfl_tqU)
- Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, Febrero de 2014
- LOPEZ LUBIAN, J.I.: *El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*, Instituto de Estudios Financieros, Cuadernos de formación, colaboración 04/06, volumen 1/2006
- MADRIGAL GARCIA, J.A.: *El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*, Instituto de Estudios Financieros
- MARTIN-ABRIL CALVO, D.: *El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de impatriados*, Carta Tributaria, Nº 16, 2005
- MATEUS, RAMIRO JULIAN; BRASSET, DAVID WILLIAM: *La Globalización: sus efectos y bondades*, Fundación Univ. Autónoma de Colombia: Economía y Desarrollo, Marzo 2002, vol. 1, Nº1
- MICHAUD, P.: *Etudes Fiscales Internationales, Régime des personnes impatriées*, EFI Nº 1, Septiembre de 2008, página 10 (<http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/00/02/3056317206.pdf>)
- NUÑEZ, I.: *Rodaje práctico del régimen de impatriados*, Aranzadi, Nº 12, 2005.
- SANZ CLAVIJO, A.: *El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España*, Documentos, Nº 2/2013, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Cádiz, 2013
- VILARDELL, J.: *Fiscalidad del expatriado*, Normativa aplicable al expatriado, 29 de Mayo de 2014

SENTENCIAS Y RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

- Consulta de la DGT V0165-10, de 4 de Febrero de 2010

- Consulta Vinculante de la Dirección General Tributaria V1567-13 de 16 de Mayo de 2007 sobre el TRLIS Real Decreto Legislativo 4/2004, artículos 83.1 y 90.3
- Fundamento Jurídico Cuarto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 17 de Febrero de 2000
- Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de Octubre de 2006
- Fundamento jurídico Séptimo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de Abril
- Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de Julio de 2004, N° 1127-02
- Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de Diciembre de 2008, V2411-08
- Resolución del TEAC de 7 de Febrero de 2003
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de Septiembre de 2000, Recurso N° 748/97

TEXTO NORMATIVO ANALIZADO

- Constitución Española de 1978
- Disposición Final Decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010
- Exposición de Motivos de la Ley de modernización de la Economía francesa N° 2008-776, Journal Officiel, Martes 5 de Agosto de 2008
- Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Modelo de Convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico
(http://www.gnestudiotributario.es/docs/MODELO_OCDE_COMENTARIOS_I.pdf)

- Orden Ministerial 848/2008, de 24 de Marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para impatriados, y de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen
- Párrafo Sexto, punto 1, apartado 1 del artículo 155. B CGI
- Punto 14 y siguientes de la *Instruction fiscale* 5 F-12-05, de 21 de Marzo de 2005 (<http://www11.mnefi.gouv.fr/boi/boi2005/5fppub/textea/5f1205.htm>)
- Relación de actividades en la Portaria 12/2010, de 7 de Enero
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea