



RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS DESDE/A ESPAÑA

Mirta González Nykänen

Julio 2016



Facultad de Derecho

Grado en Derecho

TRABAJO DE FIN DE GRADO:

**RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS TRABAJADORES
DESPLAZADOS DESDE/A ESPAÑA**

Año académico 2015/2016

Convocatoria de julio

Autora: Mirta González Nykänen

Tutor: Guillermo Núñez Pérez

RESUMEN

En este trabajo nos centraremos en el régimen tributario de los trabajadores desplazados, tanto a España como desde España. Este fenómeno impera hoy nuestra realidad, sobre todo en consecuencia de la situación económica y con ello laboral de numerosos países, incluido el nuestro. Por un lado, tenemos el régimen especial con el que cuentan los impatriados, el cual siempre ha sido criticado por los beneficios que otorga creando gran desequilibrio con respecto al régimen ordinario. Esto ha llevado a varias reformas del mismo, en concreto la última en 2014, que es la que aquí abordamos y a la que prestamos mayor atención, produciendo numerosos cambios en el régimen. Y por otro lado, el régimen de exención y el de excesos de los expatriados, optando el trabajador desplazado al extranjero solo por uno de ellos debido a su incompatibilidad.

ABSTRACT

In the present work we focus on the tax regime of posted workers, both Spain and from Spain. This phenomenon prevails nowadays our reality, especially because of the financial situation and thus employment in many countries, including ours. On the one hand, we have the special scheme which have impatriates, which has always been criticised by the benefits granted creating a great imbalance with regard to the ordinary regime. This has led to several reforms, in particular the last in 2014, which is what we address here and we pay greater attention, producing numerous changes in the regime. On the other hand, the exemption system and the excesses of expatriates, choosing the posted worker abroad by only one of them because of their incompatibility.

ÍNDICE

	Páginas
1. INTRODUCCIÓN.....	1-3
2. ANTECEDENTES HISTÓRICO-NORMATIVOS.....	3-5
3. NORMATIVA APLICABLE.....	5-6
4. RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE.....	6-14
4.1. Características.....	14-16
4.2. Requisitos.....	16-18
4.3. Opción por el régimen especial.....	18-22
4.4. Principios informadores.....	22-24
4.5. Directiva 96/71/CE y su propuesta de revisión.....	24-26
4.6. Derecho Comparado.....	26-30
5. RÉGIMEN FISCAL DE LOS EXPATRIADOS.....	30
5.1. Exención.....	30-34
5.2. Exceso.....	34-36
6. Conclusiones.....	36-38
Bibliografía.....	39-41

ABREVIATURAS

BOE	Boletín Oficial del Estado
DGT	Dirección General Tributaria
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas
LET	Ley del Estatuto de los Trabajadores
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

En estos últimos años, lo que hace poco era un hecho casi excepcional y en cierto modo, poco común, representa hoy algo muy real, que está muy presente, y es que cada vez más aumenta el número de personas que buscan el sustento más allá de sus fronteras. Tanto desde España como a España. Siendo ambas cuestiones objeto de análisis en este trabajo.

No sólo las compañías españolas envían trabajadores al extranjero. Vivimos en un momento en el que las relaciones comerciales internacionales son cada vez mayores, con el avance de la tecnología y los medios de transporte, siendo más frecuentes así la presencia de trabajadores extranjeros en nuestro país.

Como hemos dicho, por todas esas razones, el desplazamiento temporal de trabajadores a otros países es más habitual. El carácter temporal del desplazamiento podría suponer que el trabajador no adquiriera la residencia fiscal del país al que se desplaza y mantenga la residencia fiscal del país desde donde se desplaza. La consecuencia principal sería que sus rentas sean gravadas en el territorio al que se desplaza, analizándolo desde una perspectiva de *no residente*.

En la normativa española los no residentes están sujetos al Impuesto sobre la renta de No Residentes (en adelante IRNR) y no al Impuesto sobre las rentas de las Personas Físicas (IRPF), pues este último requiere tener la consideración de residente en España. La normativa española establece como criterio para considerar que se ha generado la retribución en territorio español: “los rendimientos son de fuente española si la actividad personal que los ha generado se ha desarrollado en España” (art. 13.1.c RDL 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la LIRNR). Este punto de conexión precisa que exista un desplazamiento efectivo al territorio de un Estado, en este caso, el español, a fin de que pueda considerarse que la renta se ha generado en su territorio.

En primer lugar, haremos un pequeño recorrido desde su origen hasta hoy del régimen fiscal de los impatriados, recogido en el art. 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre las rentas de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), tratando de crear con ello una normativa favorecedora que incentive el desplazamiento

de trabajadores cualificados a territorio español, a través de una fiscalidad atractiva, sobre todo en lo que respecta a deportistas de alto nivel. Aunque esto llevó al reclamo de reformas en la regulación, alegando la legislación española un sistema más estricto para los extranjeros.

Esas reformas han ido llegando, y calmando dicha situación, aunque lejos de solventarla, pues aún siguen esperándose más cambios, siendo los producidos hasta ahora insuficientes. Por supuesto, comparando la misma con otros países, con lo que se cree que ha de abordarse una modificación del régimen desde una perspectiva de derecho comparado, aprovechando que otros países del entorno, como Reino Unido y Portugal, han venido aprobando regímenes de impatriados más terminados y competitivos.

En segundo lugar, antes de adentrarnos en el contenido del régimen, sus requisitos, principios informadores y finalidad, analizaremos el régimen vigente, fruto de la última reforma de 2015. En la que destaca la no aplicación a los deportistas profesionales y la no exigencia de que los trabajos se realicen en España, que a continuación veremos con más profundidad, no siendo estos los únicos cambios en el régimen.

Ya establecida la regulación actual de los trabajadores desplazados a España, en tercer lugar abordaremos todo su contenido, los requisitos necesarios, los principios que rigen, poder optar a este régimen de forma opcional, así como su solicitud y presentación del modelo 149, evitar la doble imposición, y el tipo de infracciones o sanciones que se impondrían por incumplimiento.

En cuarto lugar, haremos referencia a los expatriados, esto es el trabajador español desplazado al extranjero. En un mundo cada vez más globalizado y ante la situación económica que ha sufrido nuestro país, y que sigue latente, son numerosas las empresas y los trabajadores que buscan su futuro en el extranjero.

En lo que a los expatriados respecta nos podemos encontrar con la ventaja de la exención establecida en el art. 7 de la LIRPF y el régimen de excesos establecido en el art. 9 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007 por el que se aprueba dicho reglamento), y como veremos son incompatibles entre ellos.

Además, para ir concluyendo con el trabajo, comentaré brevemente a modo de ejemplo el caso de los deportistas, sobre todo en el momento en que estaban incluidos en el régimen de los impatriados, estando ahora excluidos con la última reforma.

Por último, finalizaremos con las conclusiones generales de todo el contenido visto, y también resaltaremos algunas conclusiones específicas, que hayan resultado de mayor interés. A su vez, manifestando una opinión personal y sugerencias si caben.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICO-NORMATIVOS

El régimen jurídico de los trabajadores desplazados a España fue introducido en el ordenamiento jurídico español a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, añadiendo un apartado 5 al art. 9 de la LIRPF de 1998 en el que se ordenaba *ex novo* este régimen tributario especial, pues estaba previsto para determinados trabajadores, en este caso, los desplazados a España. Tomando como modelo de referencia la legislación tributaria del Reino Unido.

Este régimen se pensó con el propósito del Estado español de atraer trabajadores altamente cualificados a través de una fiscalidad atractiva, para desarrollar trabajos para empresas españolas o establecimientos permanentes radicados en España, con la necesidad de internacionalizar en el ámbito de una economía globalizada. Como una solución ideada por el legislador ante la realidad socio-económica del incremento de los desplazamientos internacionales por motivos laborales en los últimos años. Esta realidad se pretendía alcanzar con el establecimiento de incentivos fiscales.

Sin embargo, debemos entender la finalidad con la que se creó esta regulación específica desde otro punto de vista. Si lo que quería el legislador era atraer a personal altamente cualificado, tendría que haber dispuesto algún requisito ligado a ese aspecto, y no lo había. Entonces podríamos atrevernos a decir que lo que se quería conseguir realmente es la atracción de empresas y centros de decisión empresarial mediante la concesión de beneficios tributarios a los directivos y técnicos para trasladar su residencia fiscal a España, con la consecuencia de fijar allí parte de la actividad empresarial.

La regulación inicial no cambia con la aprobación del Texto Refundido de la LIRPF de 2004, teniendo que esperar al RD 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el RIRPF, para que completase la originaria ordenación legal con la incorporación al RIRPF de 2004 del Título VII, relativo al régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el que se desarrollaban aspectos materiales y procedimentales del régimen de impatriados.

El desarrollo reglamentario del régimen de impatriados se concibió como un error por parte del legislador, pero que luego se vio subsanado con la entrada en vigor de la actual LIRPF, pasándose a contemplar como un régimen especial de tributación, en lugar de su anterior localización junto a los criterios para la determinación de la residencia en España, ubicándose ahora en el art. 93 LIRPF, bajo título *régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español*. Y también, en el Título VIII del vigente RIRPF el pertinente desarrollo reglamentario en los arts. 113 a 120.

Fue comúnmente conocido como la “Ley Beckham”¹, porque fue utilizado por clubes deportivos españoles para contratar a deportistas de alto nivel atraídos por una baja tributación. El no delimitar el tipo de trabajo a realizar de los impatriados, ni el establecimiento de un importe máximo de retribución, fue el motivo que propició a otros colectivos, como es el ejemplo de los deportistas de alto nivel que pudiesen optar por este régimen.

Entonces, como era de esperar, el régimen de impatriados fue objeto de reforma por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (LPGE en adelante), la cual se limitó a establecer en el art. 93 LIRPF añadiendo la letra f) un límite cuantitativo, en virtud del cual el trabajador desplazado cuyas retribuciones anuales previsibles superen los 600.000 € no podrá beneficiarse de este régimen.

¹ Real Decreto 687/2005, ley española vigente entre 2005 y 2010 que permitía a los extranjeros que se desplazaran a España a trabajar tributar como no residentes. Esto implicaba pagar impuestos al tipo general fijo del 24%. Teniendo en cuenta que el tipo máximo entonces en España era del 43%, esta ley beneficiaba primordialmente a las rentas muy altas. El futbolista David Beckham fue uno de los primeros en acogerse a la medida, lo que hizo que la ley se rebautizara popularmente como Ley Beckham.

No obstante lo anterior, la misma Ley 26/2009, a través de su Disposición Final Decimotercera punto dos, ha añadido una nueva Disposición Transitoria 17ª a la LIRPF, limitando los efectos de dicha condición cuantitativa a los contribuyentes que se desplacen a territorio español con posterioridad al 1 de enero de 2010. De este modo, aquellos que se hubieran desplazado antes de esa fecha se les podrá aplicar el régimen especial de impatriados con arreglo a la redacción del art. 93 en vigor a 31 de diciembre de 2009.

Se produjo por dos motivos principales. En primer lugar, el régimen se estaba utilizando para finalidades distintas a las pensadas por el legislador, que era la captación de profesionales altamente cualificados, como ingenieros y altos ejecutivos, entre otros, para que trabajasen y aportaran valor a las sociedades multinacionales radicadas en España. Además eran constantes las protestas por parte de la opinión pública que no entendían por qué los deportistas extranjeros de alto nivel tributaban a tipos de gravamen inferiores al resto de ciudadanos.

En segundo lugar, algunos clubes deportivos europeos comenzaron a denunciar las ayudas del Estado, que permitían a los clubes españoles competir en mejores condiciones que el resto de clubes a través de la negociación de los salarios de los deportistas en sueldo neto.

Todo este recorrido desde 2003 hasta la reforma de 2010, la cual ha estado vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, produciéndose así la última reforma del régimen de impatriados con la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28), con la que se modifica la LIRPF de 2006 que vemos en este siguiente título.

3. NORMATIVA APLICABLE

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria².
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio³.

² BOE núm. 302, de 18/12/2003.

³ BOE núm. 285, de 29/11/2006.

- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero⁴.
- Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo⁵.
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes⁶.
- Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban el modelo 150 de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen⁷.
- Directiva 2014/67/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a la garantía de cumplimiento de la Directiva 96/71/CE, sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios, y por la que se modifica el Reglamento (UE) nº 1024/2012 relativo a la cooperación administrativa a través del Sistema de Información del Mercado Interior⁸.

⁴ BOE núm. 78, de 31/03/2007.

⁵ BOE núm. 62, de 12/03/2004.

⁶ BOE núm. 188, de 05/08/2004.

⁷ BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2008.

⁸ DOUE núm. 159, de 28 de mayo de 2014.

4. RÉGIMEN JURÍDICO VIGENTE

Se produce la última reforma del art. 93 de la LIRPF con la redacción de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modificando la LIRPF de 2006.

➤ Redacción anterior al 31 de diciembre de 2014

«Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

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

a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en

otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento. El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

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

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

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.

➤ Redacción actual, a partir del 1 de enero de 2015

«Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre

la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. (El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio). El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto

Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

- a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado Texto Refundido.
- b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.
- c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.
- d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.
- e) Para la determinación de la cuota íntegra:

1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) de la LIRNR, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable — Euros	Tipo aplicable — Porcentaje
Hasta 600.000 de euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45*
* 47 por 100 en 2015.	

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) de la LIRNR, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

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

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes. No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento.»

➤ En definitiva las novedades con las que contamos después de la reforma son las dispuestas a continuación:

1. Se corrige la redacción del texto anterior estableciendo que para la aplicación de este régimen especial el contribuyente no puede haber sido residente en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

2. No podrán aplicar este régimen especial los deportistas profesionales que se hubieran desplazado a territorio español después del 1 de enero de 2015. El Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, establece que son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.

Quedan excluidas del ámbito del RD 1006/1985 aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva.

No obstante, quedan incluidas en su ámbito de aplicación las relaciones con carácter regular establecidas entre deportistas profesionales y empresas cuyo objeto social consista en la organización de espectáculos deportivos, así como la contratación de deportistas profesionales por empresas o firmas comerciales, para el desarrollo, en uno y otro caso, de las actividades deportivas en los términos previstos anteriormente.

3. Como novedad se regula la posibilidad de aplicar este régimen especial a quienes 521 adquirieran la condición de administrador de una entidad en la que no

tengan participación en el capital o teniendo participación en el mismo, cuando esta fuera inferior al 25%.

4. Un nuevo requisito del régimen es que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

5. Se establece una presunción en la nueva redacción del artículo 93 LIRPF por la cual todos los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente se consideran obtenidos en España durante la duración del régimen especial, suprimiendo a su vez, la exigencia de que dichos trabajos se realicen exclusivamente en España.

6. Asimismo, se establece la necesidad de que los trabajos han de realizarse para una empresa, entidad residente o establecimiento permanente situado en España.

7. Otra novedad de especial transcendencia es la supresión del límite cuantitativo de 600.000 euros anuales para poder acogerse a este régimen especial; no obstante, uno de los colectivos que podían rebasar este límite eran precisamente los deportistas profesionales que, como hemos dicho, quedan fuera del ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial.

8. A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. La determinación de la cuota íntegra se obtendrá mediante la aplicación a la base liquidable de la escala dispuesta anteriormente con dos tramos frente al tramo único aplicado hasta ahora.

A las rentas derivadas de dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, se les aplica la segunda escala expuesta anteriormente con una bajada gradual de los tipos en el ejercicio 2016.

En materia de retenciones e ingresos a cuenta, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Sin embargo, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por 100 durante el ejercicio 2015 y del 45% a partir del 1 de enero de 2016.

La Disposición transitoria decimoséptima regula un régimen transitorio de opción para aquellos contribuyentes que se hubiesen desplazado a territorio español antes del 1 de enero de 2015, pudiendo aplicar el régimen vigente a 31 de diciembre de 2014.

Ésta última también se ha modificado de la siguiente manera:

➤ Redacción anterior

«Disposición transitoria decimoséptima. Trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010.

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010 podrán aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a la redacción del citado artículo en vigor a 31 de diciembre de 2009.»

➤ Redacción actual

«Disposición transitoria decimoséptima. Trabajadores desplazados a territorio español.

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra f) del artículo 93.2 de esta Ley.

La opción por la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria deberá realizarse en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.»

Optar por la aplicación del régimen vigente a 31 de diciembre de 2014 porque el desplazamiento a territorio español se produce antes del 1 de enero de 2015 supone principalmente que contribuyentes que quedarían excluidos con el nuevo régimen del ámbito subjetivo de aplicación, puedan seguir aplicando este régimen especial. Dicha opción hay que manifestarla al tiempo de la presentación de la declaración *Modelo 150*

del ejercicio 2015 sin que haya que reiterarla en los años restantes hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

4.1. Características

La LIRPF establece la condición de contribuyentes a las personas acogidas a este régimen, sin embargo, el Reglamento con la aplicación de este régimen especial sólo implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español y con arreglo a las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de 2004 (en adelante LIRNR) para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanentes, con determinadas salvedades.

En definitiva, el régimen especial no somete a tributación la renta mundial del contribuyente sino solo las rentas obtenidas en España, rompiendo el principio de imposición de la renta mundial de los residentes en España. Pero con la reforma tributará por la renta mundial de rendimientos del trabajo.

La LIRPF remite a la LIRNR para el cálculo de la deuda tributaria de estos contribuyentes, siguiendo estas cuatro reglas:

- Los contribuyentes que han optado por este régimen especial tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. Lo que se quiere es eliminar la posibilidad de minorar las bases imponibles a través de la compensación de diferentes rentas.

Con la reforma las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural se gravarán acumuladamente, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas.

- La base liquidable de cada renta se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el art. 24 de la LIRNR, suponiendo la imposibilidad de aplicar las reducciones de la LIRPF.
- La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el art. 25.1 LIRNR. Esta es la principal ventaja que presenta el

régimen especial para trabajadores desplazados, por la que los rendimientos del trabajo serán gravados a un tipo fijo del 24,75% independientemente de la renta percibida. Quedando fuera de la progresividad de la LIRPF estos contribuyentes, la cual puede llegar hasta un 56% en función de su Comunidad Autónoma de residencia.

Con la reforma la determinación de la cuota íntegra se obtendrá mediante aplicación a la base liquidable una escala de dos tramos frente al tramo único aplicado hasta ahora.

- La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones por donativos de la LIRPF, las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente y las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Otra de las características que corresponden a este régimen, hace alusión al plazo de duración del mismo, que se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes. Y se considera período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español superior a 183 días.

Se excluye con la aplicación de este régimen el poder aplicar determinados beneficios fiscales como la exención por reinversión en vivienda habitual. Así lo ha establecido la DGT en su contestación a consulta vinculante de 2 de marzo de 2010 (V0384-10)⁹, que determina que los trabajadores acogidos a este régimen no pueden aplicar la exención a la ganancia patrimonial que en su caso pudiera surgir derivada de la venta de su vivienda situada en España.

Se determina que a las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por estos contribuyentes del régimen especial, les resultará de

⁹ Consultante persona física que, después de haber residido habitualmente en el extranjero durante más de diez años, se trasladó a España en el ejercicio 2005 habiendo ejercitado la opción del régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español regulado en la LIRPF. Posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 38 de la LIRPF regulador de la exención por reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual.

aplicación la obligación del adquirente del inmueble de llevar a cabo la retención del 3% del importe de la venta.

Por último, hacer una breve mención a la doble imposición internacional. El Reglamento del IRPF dejaba claro que no serían objeto de tributación en España aquellos rendimientos generados con anterioridad a la llegada a España del contribuyente –para que no exista una doble imposición respecto a los mismos, y no existía ningún pronunciamiento expreso respecto a los rendimientos que se obtuviesen una vez el contribuyente, sujeto al régimen, abandonara el territorio español sin perder la residencia el año de salida.

Con la reforma, todas estas dudas han quedado disipadas, con la publicación del 10 de julio de 2015 del Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del IRPF. No solo no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial, aquellos rendimientos derivados de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español, sino que tampoco se considerarán obtenidos en España, los rendimientos que se deriven de una actividad desarrollada posteriormente a la fecha de presentación de la comunicación de finalización del desplazamiento.

De este modo, el legislador evita posibles supuestos de doble tributación de los rendimientos del trabajo, tanto en España, como en el país de fuente. Si aun así hubiera lugar a rendimientos sometidos a doble tributación el nuevo reglamento establece la aplicación, con ciertos límites, de los mecanismos internos¹⁰ para evitarlo, previstos en la ley española interna, que hasta la fecha se aplicaban exclusivamente a los residentes fiscales ordinario.

4.2. Requisitos

En primer lugar, establecer que para la determinación de la residencia habitual en España los criterios aplicables son la permanencia de 183 días, durante el año natural, en territorio español (art. 9 LIRPF: “se computarán las ausencias esporádicas,

¹⁰ El método de imputación, corrige la doble imposición mediante la concesión de una deducción por la doble imposición producida. Se elimina a posteriori el doble gravamen producido. Y El método de exención, consistente en la no inclusión en la base imponible de las rentas que ya han soportado el primer gravamen. Se evita a priori que se produzca el segundo gravamen. La Doble Imposición Internacional se corrige en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 80.

salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país”), y que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta. Incluso se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

La aplicación de este régimen conlleva el cumplimiento de una serie de requisitos por parte del contribuyente, y son:

- Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

Se produjo modificación ahora se establecen diez períodos impositivos en lugar de diez años. Este cambio no tiene mucha trascendencia real, puesto que el período impositivo es el año natural.

Con esta condición se pretende evitar el abuso, pues tratándose de una exigencia discriminatoria para los que hayan sido residentes en España y dejen de serlo, que para volver a adquirir tal condición tiene que pasar un plazo de 10 años. En definitiva, evita situaciones en las que el contribuyente pudiese pactar con su empleador los cambios de destino periódicos con el fin de aplicar el régimen especial de manera deliberada.

Así, una persona que hubiese dejado España el 15 de junio de 2005 y hubiere regresado el 15 de julio de 2014, podría aplicarse el régimen especial en el ejercicio 2015 y siguientes, siempre que cumpla el resto de requisitos e independientemente de que su estancia fuera de España hubiese sido de 9 años y un mes.

- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo o como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en la que no tengan participación en el capital o teniendo participación en el mismo, cuando esta fuera inferior al 25%.

Debe existir necesariamente una relación laboral en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Debido a la exigencia de un contrato de trabajo, no pueden optar al régimen especial los deportistas que trabajen por cuenta propia, como es el caso de los tenistas y golfistas. Los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España y desarrollen una actividad económica no se beneficiarán de la opción.

Lo que no queda muy claro es la posibilidad de beneficiarse del régimen cuando una vez se ha desplazado a España, el no residente encuentra trabajo cuando todavía no ha adquirido la residencia. Debemos entenderlo de forma afirmativa, mientras no sea residente la aceptación de un trabajo en España le permitirá beneficiarse del régimen especial.

Por tanto, se exige un contrato de trabajo, relación laboral, es decir, la prestación de servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, el empleador (art. 1.1 Ley del Estatuto de los trabajadores, en adelante LET).

- Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

En definitiva, se han suprimido los siguientes aspectos:

- La exigencia de que los trabajos se realicen en España.
- La necesidad de que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situados en España.
- Que los Rendimientos del Trabajo no estén exentos del IRNR.
- El límite cuantitativo de 600.000 euros anuales.

4.3. Opción por el régimen especial

Es importante destacar el carácter voluntario o potestativo de este régimen, siendo necesario que el contribuyente que quiera optar por el mismo lleve a cabo una comunicación formal a la Administración Tributaria en la que se declare su intención de acogerse al régimen especial.

Esta comunicación se lleva a cabo mediante la presentación de un modelo denominado *Modelo 149* en el plazo máximo de seis meses, desde la fecha de inicio de

la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social del país de origen (entre otras consulta vinculante de la DGT V2113-14, de 1 de agosto¹¹).

Anteriormente, concretamente antes del 1 de enero de 2015, este plazo era de relevante importancia porque, de no respetar el mismo, el contribuyente no podía optar por el régimen especial en, al menos, 10 años. Ello se debe a que, transcurrido ese plazo de seis meses, la Administración podía denegar su aplicación por el incumplimiento del requisito de no haber residido durante los 10 últimos años, pues superaría los 183 días de residencia efectiva.

En el *Modelo 149*¹² ha de constar la siguiente información:

- La identificación del trabajador, del empleador y, en su caso, de la empresa o entidad residente en España o del establecimiento permanente para el que se presten los servicios.
- La fecha de entrada en territorio español
- La fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social del país de origen.

Junto con la comunicación se adjuntará la siguiente documentación:

¹¹ El consultante fue desplazado por su empleadora francesa a España con efectos 1 de junio de 2011, para asumir el cargo de responsable de grandes proyectos de la filial española, pero manteniendo la relación laboral con la entidad francesa. En el año 2014 puede ejercer la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹² El modelo 149 es la comunicación de opción, renuncia y exclusión del régimen especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes-. según el cual, las personas físicas no Residentes que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar, por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan ciertas condiciones reglamentariamente establecidas. Agencia Tributaria.

- Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, la duración del contrato de trabajo y que el trabajo se realizará efectivamente en España.
- Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador para prestar servicios a una empresa o entidad residente en España o a un establecimiento permanente situado en territorio español, un documento justificativo emitido por estos últimos en el que se exprese el reconocimiento de la prestación de servicios para aquellos, al que se adjuntará copia de la carta de desplazamiento del empleador, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, la duración de la orden de desplazamiento y que el trabajo se realizará efectivamente en España.

La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento.

Obligaciones formales durante el periodo de acogimiento al régimen

Una vez acogido al régimen, las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la LIRNR. Por otro lado, si el contribuyente se encuentra prestando servicios, además, para otras sociedades del grupo no residentes en España, la retención habrá de practicarla su empleador en España.

Para el cumplimiento de las obligaciones formales de los retenedores u obligados, se utilizarán los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, *Modelo 215*¹³.

Estando obligados a presentar y suscribir el *Modelo 150*¹⁴ “Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español” en el plazo general para los contribuyentes del IRPF (1 de mayo al 30 de junio del año natural siguiente al cierre del período impositivo)”.

Renuncia y exclusión del régimen especial

Los contribuyentes que hubieran optado por el régimen especial para trabajadores desplazados podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio de año natural en que la renuncia deba surtir efectos. La renuncia se efectuará de acuerdo al siguiente procedimiento:

- En primer lugar, presentará a su retenedor la comunicación de datos en la que haga constar la renuncia del régimen.
- En segundo lugar, presentará ante la Administración Tributaria el Modelo 149 y adjuntará la copia sellada de la comunicación a que se refiere lo anterior.

La renuncia al régimen tiene carácter de irrevocable, esto quiere decir que los contribuyentes que renuncien no podrán volver a optar por la aplicación de este régimen especial.

La exclusión del régimen especial se producirá de manera automática cuando se incumpla alguna de las condiciones determinantes de su aplicación y tendrá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento. Los contribuyentes

¹³ IRNR. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (no residentes sin establecimiento permanente). Declaración colectiva. Modelo solo válido para devengos anteriores a 1 de enero de 2011. De esa fecha en adelante contamos con el Modelo 149 y 150. Agencia Tributaria.

¹⁴ IRPF. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. (Para contribuyentes que hayan optado por este régimen con anterioridad a 1 de enero de 2015). Agencia Tributaria.

excluidos tienen la obligación de comunicarlo a la Administración Tributaria, mediante el Modelo 149, en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación.

Las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del IRPF, desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, adjuntando copia sellada de la comunicación a la Administración Tributaria.

No obstante, cuando el retenedor conozca el incumplimiento de las condiciones previstas, que sean de su incumbencia, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del IRPF desde el momento en que se produzca su incumplimiento. El cálculo del nuevo tipo de retención se efectuará teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales, por lo que el tipo a aplicar podría ser, incluso, mayor al tipo máximo establecido para los contribuyentes del IRPF.

Por último, la exclusión del régimen es, al igual que ocurría con la renuncia, irrevocable, por lo que los contribuyentes excluidos de este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

4.4. Principios informadores¹⁵

Principio de libertad de movimiento de los trabajadores

Es el derecho de desplazamiento y residencia del trabajador, el derecho de entrada y residencia de los miembros de la familia y el derecho a trabajar en otro Estado y recibir el mismo trato que los nacionales de ese país.

Sin embargo, el régimen general en materia de libre circulación no es de aplicación a los trabajadores desplazados, los cuáles no hacen uso de los derechos de libre circulación, sino que es el empleador el que se está acogiendo a la *libre prestación de servicios* para destinar trabajadores al extranjero temporalmente.

Los trabajadores desplazados únicamente están amparados por la Directiva sobre desplazamiento de trabajadores (Directiva 96/71/CE), que establece unas condiciones

¹⁵ Jurisprudencia: Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sede Madrid, Sección 2, Nº de recurso 382/2011, Id Cendoj: 28079230022014100336.

mínimas determinadas de trabajo y empleo en el Estado de acogida, y la Directiva asociada relativa a la garantía de su cumplimiento (Directiva 2014/67/UE).

Este año, en 2016, la Comisión Europea presenta la reforma de la Directiva¹⁶ hacia un mercado laboral más complejo y más justo. El objetivo de esta propuesta es facilitar el desplazamiento de trabajadores en un clima de competencia leal y de respeto de los derechos de los trabajadores que tengan su empleo en un Estado miembro y cuyo empleador los haya desplazado temporalmente a trabajar en otro Estado. Más concretamente, se pretende garantizar unas condiciones salariales justas y equitativas entre la empresa de procedencia y las empresas locales en el país de acogida.

Esta reforma de la Directiva de 1996, de la que hablaremos más adelante, complementará la Directiva de 2014 sobre garantía de cumplimiento, que ha de transponerse en las legislaciones nacionales a más tardar en junio de 2016. Establece la misma nuevos instrumentos para luchar contra el fraude y los abusos, así como para mejorar la cooperación administrativa entre las autoridades nacionales competentes en materia de desplazamientos de trabajadores.

Principio de seguridad jurídica

Certeza y confianza que el ordenamiento debe producir en el ciudadano, en este caso en el trabajador impatriado, sobre lo que es derecho en cada momento, y lo previsible en el futuro. El conocimiento de las normas vigentes, y estabilidad del ordenamiento. La Constitución Española (en adelante CE) en su art. 9.3 garantiza la seguridad jurídica junto a otros principios del Estado de Derecho. El Tribunal Constitucional ha señalado (STC 126/1987) que el principio de seguridad no puede erigirse en valor absoluto, por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento, y éste debe responder a la realidad social de cada momento.

Principio de retroactividad

Así lo ha establecido la norma en todo momento, en su Disposición Transitoria décimo séptima, que regula un régimen transitorio de opción para aquellos

¹⁶ IP-14-542 Bruselas, 13 de mayo de 2014, Employment: Commission welcomes Council adoption of Posting of Workers Enforcement Directive.

contribuyentes que se hubiesen desplazado a territorio español antes del 1 de enero de 2015, pudiendo aplicar el régimen vigente a 31 de diciembre de 2014.

Principio de igualdad

Este principio hace referencia a las condiciones y normas que deben regir a todos los trabajadores desplazados por igual, así como el trato con respecto a los trabajadores locales y en materia de remuneración. Lo encontramos plasmado en la Directiva del 96.

Derecho a la información sobre el reconocimiento de los beneficios fiscales

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y el derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables (art. 34 punto a) y o) Ley 28/2003 General Tributaria, en adelante LGT).

4.5. Directiva 96/71/CE y su propuesta de revisión

La libre prestación de servicios en cualquier Estado miembro de la Unión Europea es principio clave para lograr un mercado único. La libre circulación de los servicios permite ofrecer a las empresas un servicio en otro Estado miembro sin tener que establecerse en él. Para ello, tienen que poder enviar a sus empleados a otro Estado miembro. Y es preciso regular las condiciones de trabajo aplicables a esos trabajadores desplazados, para un correcto funcionamiento, siendo esta la finalidad de la Directiva.

Según datos de la Unión Europea, el número de trabajadores desplazados ha aumentado en casi un 45% entre 2010 y 2014. En 2014 había 1,9 millones de trabajadores desplazados, frente a 1,7 millones en 2013 y 1,3 millones en 2010. Siendo la duración media del desplazamiento de cuatro meses.

Alemania, Francia y Bélgica son los tres Estados miembros que más trabajadores desplazados atraen, aproximadamente el 50% del total. A su vez, Polonia, Alemania y Francia son los tres países que más trabajadores desplazados envían.

La Directiva con la que contamos que recoge la normativa sobre las condiciones de empleo aplicables a los trabajadores desplazados, establece que, aunque los

trabajadores desplazados a otro Estado miembro sigan siendo empleados de las empresa que los envía y, por ello, están sometidos a la legislación de dicho país, la ley concede un conjunto de derechos básicos que rigen en el país de acogida en el que desempeñan su trabajo. Este conjunto de derechos consiste en:

- Las cuantías de salario mínimo
- Los períodos máximos de trabajo y los períodos mínimos de descanso
- La duración mínima de vacaciones anuales retribuidas
- Las condiciones de suministro de mano de obra por parte de agencias de trabajo interino
- La salud, la seguridad y la higiene en el trabajo
- Igualdad de trato entre hombres y mujeres

Estas serían las condiciones mínimas, pudiendo los empleadores aplicar condiciones más favorables.

Luego nos encontraríamos con la Directiva 2014/67/UE cuyo cometido es reforzar la aplicación práctica de las normas sobre desplazamiento de trabajadores en materia de fraude, elusión de las normas jurídicas e intercambio de información entre Estados miembros.

Esta ofrece a las autoridades nacionales instrumentos eficaces para distinguir entre un desplazamiento genuino y un abuso o una elusión. Siendo uno de los criterios a tener en cuenta si dicho país contrata a trabajadores desplazados.

Los Estados miembros deben incorporar la Directiva a su ordenamiento jurídico antes del 18 de junio de 2016.

- Revisión de la Directiva

La Comisión Europea se ha comprometido a revisar la Directiva de 1996. Sobre la base de dicha revisión, que conllevó la consulta a las partes interesadas y una evaluación de impacto, la Comisión anunció en su programa de trabajo para 2016 para hacer frente a las prácticas desleales.

Una de las causas es la remuneración, puesto que las empresas solo tienen que respetar las cuantías de salario mínimo del país de acogida, conllevando importantes diferencias salariales entre los trabajadores desplazados y los trabajadores locales, sobre todo en Estados miembros con niveles salariales más elevados, llegando incluso a ganar un 50% menos que los locales.

La revisión constituirá también una oportunidad de alcanzar una mejor coherencia con otros actos legislativos de la UE adoptados después de 1996. Hay un cierto desequilibrio entre la actual Directiva y actos como el Reglamento (CE) nº 883/2004 sobre la coordinación de los sistemas de la seguridad social o la Directiva relativa al trabajo a través de empresas de trabajo temporal. Consiguiendo que la normativa quede más clara para las empresas, los órganos de control y los trabajadores.

4.6. Derecho comparado

La doctrina, a diferencia del legislador, hace referencia frecuentemente a diversos regímenes de impatriados, sobre todo de Estados europeos como Reino Unido, Portugal, Francia, etc., encontrándose en alguno de ellos el origen del español o sencillamente, pudiendo servir de inspiración para su nacimiento y las reformas causadas del régimen de impatriados.

➤ Reino Unido

Podríamos considerarlo como el precedente más directo del régimen de impatriados español. El régimen británico, conocido como *Remittance Basis*¹⁷, puede resultar algo restrictivo, y con las nuevas medidas aprobadas en 2012/2013, dificultando aun más su aplicación.

Este régimen se aplica a aquellos residentes en el Reino Unido, para un concreto año fiscal, que normalmente viven en otro Estado (*not ordinarily resident*) o por diversas circunstancias, se considera que su domicilio a efectos fiscales corresponde a otro país (*resident but not domiciled*). Una vez se cumpla una de estas condiciones, no

¹⁷ En español, por remesa, régimen de tributación especial de UK según el cual, el contribuyente solo pagaría impuestos en UK por las rentas de fuente UK y por las rentas de fuente extranjeras remitidas al Reino Unido.

se exigen más requisitos para el disfrute del privilegiado régimen fiscal de estos residentes especiales.

Formalmente, este régimen fiscal no cuenta con límites temporales para la aplicación del mismo. Sin embargo, a aquellos que hayan sido residentes en el Reino Unido al menos siete años, y a su vez, se ha servido de este régimen especial, cuenta con una exacción de treinta mil libras esterlinas¹⁸ anuales, desde una reforma de la Ley de Presupuestos en 2008¹⁹. Cinco años después esa exacción fue objeto de reforma elevándose la cuantía a cincuenta mil, pero en este caso para esas personas que han sido residentes en Reino Unido al menos doce años.

En cuanto a su contenido, se caracteriza principalmente porque los que disfrutan de este régimen *Remittance Basis* sólo tributan por las rentas de origen británico y aquellas otras que sean reportadas a este Estado, Reino Unido.

Para adoptar la residencia fiscal en este Estado, se aplica la regla de los 183 días sin excepciones, aunque pueden añadirse otros criterios que pueden ser determinantes tales como la localización de la familia, de las propiedades o de los intereses sociales y económicos.

Con el inesperado resultado del referéndum el 23 de junio de este año a la pregunta ¿debe Reino Unido seguir siendo parte o no de la UE? Muchos serán los cambios que se produzcan. Como vencedor el Brexit²⁰ frente al Bremain²¹, los motivos que han sostenido esta decisión es que la pertenencia del Reino Unido a la UE es un obstáculo para su desarrollo, consideran que las regulaciones europeas son excesivas perjudicando a las empresas británicas y también para recuperar el control completo de sus fronteras y así se reduzca el número de extranjero que llegan al país en busca de trabajo.

¹⁸ 30.000,00 GBP = 39.002,40 EUR

¹⁹ Reforma 2008 *Finance Act* (Ley de Presupuestos).

²⁰ Abreviatura de dos palabras en inglés, Britain (Gran Bretaña) y exit (salida), que significa la salida del Reino Unido de la Unión Europea.

²¹ Britain y Remain: permanecer.

El mercado único con el que cuenta la UE, significa algo más que libre comercio, pues además incluye el movimiento libre de bienes, personas y capitales. La ventaja principal que esto representa es el poder trabajar en cualquier país de la Unión sin necesidad de un permiso de trabajo y en las mismas condiciones que los nacionales. Todo esto podría cambiar en Reino Unido, quedando aun un plazo de dos años para negociaciones, incluso se espera que en caso de no llegar a acuerdo alguno, podría negociarse un nuevo acuerdo de relaciones comunes que no perjudique a los trabajadores extranjeros.

No podemos saber con certeza lo que puede ocurrir dentro de dos años o incluso más, pero si se baraja la hipótesis de que una vez se formalice la salida del Reino Unido de la UE se cree un sistema de migración por puntos para aplicarlo a los europeos que quieran establecerse en Reino Unido. Y que ese sistema se inspiraría en el modelo australiano, orientado a atraer a migrantes cualificados o con ciertas habilidades que se considere que contribuyen a la economía. En definitiva, sea como fuere, lo que se va a generar son mayores complicaciones para los trabajadores de la UE, con un sistema más estricto. Aunque lo que se espera, es obtener el mismo trato que reciben los británicos que viven en otros países de la UE.

➤ Portugal

Introduce un nuevo régimen fiscal para los residentes no habituales, así denominados, con el que trata de incentivar la localización de la producción y de la iniciativa empresarial en este país. Concretamente, es el art. 4 del Decreto Ley 249/2009, de 23 de septiembre, el cual modifica la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Portugal²².

Considera residentes no habituales las personas que adquieran la residencia fiscal en Portugal y que en cualquiera de los cinco años anteriores no hayan ostentado

²² Artículo 4 del Decreto-Ley 249/2009, de 23 de septiembre, modificando determinados preceptos del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, CIRS (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

esta condición. Pero se añade que dicha condición precisa que la persona sea residente en Portugal a efectos del IRS (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*²³).

Una vez ostenta tal condición, la ventaja principal de este régimen fiscal especial, de los residentes no habituales, exige aun otro requisito subjetivo, y es que los residentes no habituales desarrollen una actividad laboral, profesional o empresarial de gran valor, de carácter científico, artístico o técnico.

Como ya hemos dicho, desde el punto de vista temporal, se requiere que no hayan ostentado condición de residente en Portugal en cualquiera de los cinco años anteriores. Más allá, en cuanto a la duración del régimen fiscal, se dispone un período de diez años consecutivos, siempre y cuando se siga ostentando la condición de residente en Portugal. Por otra lado, se suaviza lo anterior, al permitir que los residentes no habituales que no hayan agotado completamente el período de diez años pueden retomarlo con posterioridad una vez vuelvan a adquirir la residencia.

Su contenido esencial consiste, por un lado, en la tributación a un tipo de gravamen fijo del 20% de los rendimientos del trabajo y de actividades profesionales o empresariales derivados de actividades de carácter científico, artístico o técnico y de gran valor añadido²⁴.

Y de otro, en el no sometimiento a imposición de las rentas de origen extranjero con la única condición de que las mismas puedan quedar sujetas a tributación del correspondiente Estado de fuente.

Para que una persona adquiera la residencia fiscal en Portugal debe darse cualquiera de las siguientes circunstancias: permanezca más de 183 días, consecutivos o intermitentes, en territorio portugués; el 31 de diciembre tenga en Portugal vivienda con

²³ El IRS y el IRC son impuestos sobre la renta, entraron en vigor en el sistema fiscal portugués en 1 de enero de 1989, aprobado por el Decreto-Ley 442-A/88, de 30 de noviembre, y el Decreto-Ley 442-B/88 de 30 de noviembre. El IRS grava la renta de las personas mientras que el IRC impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

²⁴ *La Portaria 12/2010* es una disposición interpretativa en la que se contiene una relación inicial de actividades laborales, profesionales o empresariales que se entienden de alto valor añadido, actividades tales como arquitectos, ingenieros y técnicos similares; médicos, dentistas y psicólogos; profesores universitarios; artistas, actores y músicos y un amplio elenco de profesiones liberales —específicamente, auditores y asesores fiscales—. Página web del Diario da República.

intención de mantenerla y ocuparla como residencia habitual; o cuando es parte de un hogar donde la persona que tiene la responsabilidad y dirección del mismo es residente en el territorio nacional.

5. RÉGIMEN FISCAL DE LOS EXPATRIADOS

Ahora vemos el supuesto contrario, el trabajador español desplazado al extranjero. Esto es, una persona que tiene su residencia en España queda sujeta al IRPF y debe tributar por la totalidad de los rendimientos que obtenga en cualquier lugar del mundo. Es decir, si percibe una retribución de naturaleza salarial en el extranjero conservando a su vez su residencia en España, tendrá que incluir en su declaración de la renta esa renta que obtiene en el extranjero como un rendimiento del trabajo más.

No obstante, la sujeción de estos ingresos se verá neutralizada en determinadas circunstancias por exenciones, ofreciendo una opción desde una perspectiva fiscal.

Nos hallamos ante rentas que reciben por parte de nuestro ordenamiento, un tratamiento excepcionalmente favorable, la posibilidad de disfrutar de dos beneficios fiscales particularmente generosos. Nos referimos a la exención de los trabajadores expatriados que recoge el art. 7 p) de la LIRPF y el régimen especial de excesos regulado en el art. 9 del Reglamento que la desarrolla.

5.1. Exención

Encontramos regulada la exención de los trabajadores expatriados en el art. 7 p) de la LIRPF, y en el art. 6 del Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Lo que viene a declarar es la exención de los rendimientos del trabajo que hayan sido percibidos por servicios efectivamente prestados en el extranjero, es decir, que quedarán libres de gravamen en nuestro país, siempre y cuando concurren estos tres requisitos:

1. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o para el establecimiento permanente radicado en el extranjero de una empresa residente en España.

Sólo puede aplicarse la exención cuando haya existido desplazamiento físico fuera de España para prestar sus servicios a un tercero, por el contrario, no pueden beneficiarse quienes realicen sus trabajos desde España aunque lo hagan para empresa extranjera o para el establecimiento permanente de una empresa española²⁵. Se requiere desplazamiento del trabajador fuera del territorio español y que el centro de trabajo sea fuera de España.

Además, este requisito sólo se considerará cumplido si los servicios generan un valor añadido a las entidades no residentes, un beneficio inequívoco e incuestionable que les muestre como principales destinatarias del trabajo.

2. Que en el país en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza análoga o similar al impuesto sobre la renta que tiene vigencia en nuestro país.

No significa que deba encontrarse condicionado a soportar una doble imposición, basta con la mera existencia de un impuesto análogo, en ningún caso hablamos de una sujeción al mismo ni que se haya debido hacer frente al pago de su cuota. La exención no se trata de una medida para paliar los efectos de una posible doble imposición.

3. Que el territorio en cuestión no sea considerado paraíso fiscal.

En cuanto a los dos últimos requisitos, se consideran cumplidos cuando el país en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Puesto que ambos pueden dar lugar a interpretaciones complejas, y con el convenio se trata de una situación fácil de comprobar y que no admite discusión.

²⁵ Resolución de 27 de octubre de 2006 de la Dirección General de Tributos (JT2007,104): “Para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España”.

En el caso de que no haya convenio, tendría que existir un tributo que grave la renta obtenida, al menos de forma parcial. Y además que no sea considerado el territorio paraíso fiscal²⁶ por nuestros poderes públicos.

El mayor problema se plantea en los casos en que la realización del trabajo en el marco de grupos empresariales cuando el trabajador de las empresas del grupo se desplace al extranjero para prestar servicios a una empresa del mismo grupo. La LIRPF se remite a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la cual establece que para que pueda entenderse que los servicios se realizan a favor de la empresa no residente dichos servicios deban o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

La DGT se ha pronunciado para concretar los elementos a tener en cuenta y así determinar si existe una prestación de servicios intragrupo²⁷ o no, y si lo fuera podrá aplicarse esta exención. Es necesario, en primer lugar, que se pueda individualizar al destinatario, pues los rendimientos que beneficien al grupo en su conjunto y no se realicen a favor de una empresa concreta, no podrán beneficiarse de la exención. En segundo lugar, la determinación de si los trabajos producen o pueden producir una ventaja, esto es, aportar un valor añadido para la empresa destinataria, ya sea de forma directa o mediante su solicitud a terceros.

Este beneficio fiscal aparece en nuestro panorama normativo en el año 1998 con la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF. Desde entonces, esta medida se encuentra al servicio de la internacionalización de nuestra mano de obra cualificada. Queriendo fomentar, promover e incentivar que los trabajadores españoles se enriquezcan personal y profesionalmente con estancias en el extranjero, siendo esta la razón de ser de estos beneficios.

Se establece para esta exención un límite cuantitativo, aplicándose a las retribuciones devengadas durante la estancia en el extranjero, con el límite máximo de

²⁶ En este sentido nos remitimos a lo previsto en los artículos 1 y 2 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

²⁷ Entre otras, la contestación de la DGT a consulta de 28.01.2005 (27/2005), en que se considera que no es de aplicación la exención del artículo 7.p) al realizarse trabajos que redundan en beneficio de todas las empresas del grupo, residentes y no residentes.

60.100 euros anuales²⁸. Este límite se refiere a rendimientos brutos o íntegros, no a rendimientos netos.

Para el cálculo de la retribución deberán tomarse la retribución salarial de los días que efectivamente el trabajador esté desplazado fuera de España, así como las retribuciones específicas por tratarse de servicios prestados fuera del lugar habitual de residencia. Tiene carácter anual, es decir, que si el tiempo de estancia en el extranjero hubiera sido menor, el límite de la exención se reduciría de forma proporcional.

Las rentas que pueden verse favorecidas son los rendimientos del trabajo en general, con su extensión en el art. 17 LIRPF que hace mención a ingresos diversos como sueldos, pensiones compensatorias, rendimientos de planes de pensiones, prestaciones de la seguridad social, pensiones alimenticias, dietas, etc., pero no es aplicable la exención a todos estos rendimientos del trabajo. La doctrina administrativa –CV DGT V1944-05²⁹- considera que sólo resulta aplicable a los derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal.

Desarrollando este criterio mantenido por la Dirección General de Tributos concluimos que la exención es aplicable:

- Los sueldos y salarios
- Las remuneraciones en concepto de gastos de representación
- Las dietas y asignaciones para gastos de viaje
- Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares

²⁸ Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V1574-09, de 30 de junio de 2009 y V2418-08, de 16 de diciembre de 2008.

²⁹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1944-05 de 30 de septiembre. “La expresión “trabajos” utilizada por la norma debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 16 del TRLIRPF, es decir, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a algunos supuestos contemplados en el apartado 2 del citado artículo 16 del TRLIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial)”. La referencia al artículo 16 debe entenderse realizada en el presente al artículo 17 del actual texto normativo.

- Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación
- Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos
- Las becas
- Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro
- Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial

Los restantes supuestos que se mencionan en el art. 17 quedan fuera del alcance de la exención porque aunque representen rentas del trabajo, realmente no constituyen retribución de un servicio prestado en el extranjero por el contribuyente.

La carga de la prueba relativa al cumplimiento de las condiciones que se requieren para aplicar la exención recae sobre el propio interesado tal y como establece el art. 105 y siguientes de la LGT. No se señalan medios concretos, por tanto, se admiten como medios de prueba todos aquellos que sean válidos en derecho. Luego podría la Administración requerir la acreditación al contribuyente sobre la efectividad del traslado, aportando los siguientes documentos: carta de asignación, partes de trabajo, solicitud de certificado de cobertura a efectos de Seguridad Social (modelo E-101 o equivalente), permiso de residencia o de trabajo, certificado de inscripción consular, billetes de avión, reserva de hoteles, contrato de arrendamiento de vivienda, facturas de suministros, etc.

5.2. Excesos

Se regula en el art. 9 Reglamento del IRPF considerando exceptuadas de gravamen las siguientes cantidades:

- El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España.

Como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los arts. 4 a 6 del RD 6/1995, de 13 de enero, régimen de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando el exceso en la forma prevista en el RD, y la indemnización en el art. 25.1 y 2 del RD 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

- El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. El órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.
- El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tenga la misma finalidad que los contemplados en los arts. 4 a 6 del RD 6/1995³⁰.
- El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornadas, antigüedad, pagas extraordinarias, beneficios, ayuda familiar o cualquier otro conceptos, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

En definitiva, los trabajadores y funcionarios destinados al extranjero podrán considerar libre de gravamen toda retribución que represente un exceso con respecto a la retribución que en circunstancias normales percibirían en España.

Este régimen de exoneración será aplicable siempre que se trate de contribuyentes, con destino en el extranjero, pero que tributen por el IRPF por tener su residencia habitual en territorio español (arts. 8 y 9 LIRPF).

Es preciso que exista un cambio de centro de trabajo, un traslado en el sentido del art. 40 LET, que conlleve que el trabajador vaya a residir más de nueve meses en el

³⁰ Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, artículos 4 a 6. BOE núm. 28, de 2 de febrero de 1995.

mismo municipio. Cabe una excepción que recoge el segundo párrafo del art. 9.3 del Reglamento del IRPF: “Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de un desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino”.

La limitación de los nueve meses adquiere una importancia decisiva, hasta el punto de representar la línea que separa la aplicación del régimen fiscal de las dietas y el régimen de excesos.

Por último, añadir que puede darse que un trabajador destinado por su empresa al extranjero podría ser merecedor de ambos beneficios fiscales por cumplir los requisitos exigidos en ambos.

Sin embargo, el art. 7 de la LIPRF establece con absoluta nitidez que son incompatibles la exención y el régimen de excesos: “Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención”. Esto es, que el contribuyente podrá elegir la alternativa que más le convenga respecto a sus intereses.

6. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo hemos analizado el régimen tributario de los trabajadores desplazados a España y de los trabajadores desplazados desde España. El régimen fiscal de los impatriados ha sido criticado desde su entrada en vigor hasta hoy.

El detonante que produjo esta última reforma de 2015, fue en gran medida la última reforma por la Ley de Presupuestos Generales en 2010, la cual supuso mayor descontento con la regulación de este régimen especial. Y es que cabe destacar, que a pesar de todos los esfuerzos empleados en la nueva normativa y sus modificaciones, el legislador dejó la posibilidad al impatriado de seguir acogéndose a la normativa

anterior permitiendo su aplicación como régimen transitorio. A pesar del trabajo realizado debido frente a las numerosas críticas de todos estos años, sigue siendo insuficiente, no llegando a solventar del todo la problemática que se venía alegando.

También es importante volver a resaltar la finalidad por la que se introdujo este régimen especial. Las ventajas fiscales que derivan del régimen son consecuencia exclusiva del objetivo perseguido por el mismo, el incentivar la llegada de sujetos con una alta cualificación. Desde mi punto de vista, sigue siendo clara la mayor competitividad que poseen numerosos países de la UE respecto a España, se han visto pocos resultados. Si bien es cierto, que con la reforma de 2015 hemos conseguido mejorar las expectativas, y en sólo un año es prematuro adelantarse a los acontecimientos que pueden llegar a surgir con este cambio.

Es cierto, que en algún momento pudo llegar a pensarse que el régimen financiero especial de los impatriados era injusto para los residentes españoles, pues sólo implicaba la determinación de la deuda tributaria del IRPF exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español y con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanentes, con determinadas salvedades. Es decir, el régimen especial no somete a tributación la renta mundial del contribuyente sino solo las rentas obtenidas en España, rompiendo el principio de imposición de la renta mundial de los residentes en España. Pero con la reforma esto cambia, teniendo el trabajador desplazado que tributar por la renta mundial de rendimientos del trabajo.

Y en cuanto al régimen previsto para los expatriados, con este mecanismo se incentiva que las empresas españolas envíen trabajadores suyos a colaborar en sus filiales o sucursales, y que los sueldos que se devenguen durante estos períodos no computen como renta en España. En mi opinión, el legislador ha sabido combinar la ventaja de pagar menos impuestos en sede de la persona física con el incentivo de trabajar en el extranjero y fomentar la inversión directa de las empresas españolas.

Para terminar, podríamos llegar a la conclusión de que el legislador español bien ha estado acertado en el régimen de los expatriados, y no tanto con el régimen de los impatriados, que poco a poco, a medida que se vean los resultados últimos, podremos ir

acercándonos a su perfección, señalando que a día de hoy la última reforma no ha recibido grandes críticas y que lleva vigente tiempo escaso.

BIBLIOGRAFÍA

BARREAL GARCÍA, J.M., *El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Trabajo presentado al IV Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2012.

GALAPERO FLORES, R., *Las rentas del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Estudio jurídico tributario, Editorial Dykinson SL, 29 de abril 2015.

GARCÍA VÁZQUEZ, D., *La problemática fiscal del trabajador español desplazado al extranjero*, 12 marzo 2015, Blog DGV Abogado Fiscal (última publicación 13 de junio de 2016).

GIL PECHARROMÁN, X., *Impuesto sobre la Renta de no Residentes: más seguridad jurídica*. Artículo en elEconomista.es.

GUERRA REGUERA, M., *Ventajas fiscales para la movilidad internacional del personal de las empresas*. CUBERO TRUYO, A.M., *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza* (2015 - Tirant lo Blanch - Temática Tirant Tributario 389 páginas - 1ª edición), pp. 89 y ss.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J., y VEGA BORREGO, F.A., *Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores*. Fecha de recepción: 16 de septiembre de 2013. Fecha de aceptación: 7 de octubre de 2013. Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2012-31931, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad. Universidad Autónoma de Madrid. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid.

LOBATO MARTÍN, A., MONEDERO ARANDILLA, J.L., FERNÁNDEZ-PICAZO CALLEJO, J.L., *Impuesto sobre las rentas de las Personas físicas* (2014 - Tirant lo Blanch - Manuales Tirant Tributario 525 páginas - 1ª edición).

PERONA SEVILLA, V., IRALA GALÁN, J.A., MUÑIZ GARCÍA, L.A., *La Reforma del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas de 2015* (2015 – Tirant lo Blanch – Temática Tirant Tributario 933 páginas - 1ª edición, pp. 465 y ss.

SANZ CLAVIJO, A., *El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España*. Universidad de Cádiz DOC. Núm. 2/2013, Instituto de Estudios Fiscales, I.S.S.N.: 1578-0244 Depósito Legal: M-23771-2001.

SANZ CLAVIJO, A., *Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado*, crónica tributaria núm. 148/2013 (195-213), Universidad de Cádiz. Este trabajo se desarrolla dentro del Proyecto de Investigación «El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España» (Instituto de Estudios Fiscales – Ministerio de Economía y Competitividad) y del Proyecto de Investigación DER2012-39637-C02-01.

SASTRE POYO, C., *Los impatriados y la corrección de la doble imposición*. Artículo publicado en la página web del periódico Diario de Tarragona el 13 de julio de 2015. Autora la directora de Deloitte Abogados.

VILARDELL CASAS, J., *Derecho Comparado, Régimen impatriados en Portugal*, 25 mayo 2015. <http://www.fiscalidad-expatriado.com/derecho-comparado-regimen-impatriados-en-portugal/>

Sentencia de la Audiencia Nacional, 3 julio de 2014. Roj: SAN 3027/2014 - ECLI:ES:AN:2014:3027. Id Cendoj: 28079230022014100336. Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sede: Madrid Sección: 2 N° de Recurso: 382/2011. Procedimiento: Contencioso. Ponente: JESUS NICOLÁS GARCÍA PAREDES.

AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales, *Reforma Fiscal del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas Ley 26/2014, de 27 de noviembre*.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas_IRPF/I_NFORMACION/Reforma_Renta_2015/Regimenes_especiales/Regimen_fiscal_especial_aplicable_a_los_trabajadores_desplazados_a_territorio_espanol.shtml

European Commission Press Release Database:

http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-467_es.htm

Artículos de prensa digital BBC mundo, 24 de junio 2016:

<http://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-36484790>

<http://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-36533570>

Artículo del periódico El Confidencial, 24 de junio:

http://www.elconfidencial.com/economia/2016-03-19/las-consecuencias-economicas-del-brex-it-aislara-reino-unido-a-europa_1169585/