

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

TRABAJO DE FIN DE GRADO



EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS

Autor: Orense Deza, Cristina

Tutor: Galán Ruiz, José Javier

Madrid, diciembre de 2018

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN	4
2.	CONCEPTO DE IMPATRIADO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	6
2.1	MARCO NORMATIVO.....	6
2.2	LA RESIDENCIA HABITUAL EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA	9
3.	CONTENIDO DEL RÉGIMEN	12
4.	REQUISITOS	15
4.1	NO RESIDENTES EN ESPAÑA DURANTE LOS ÚLTIMOS 10 AÑOS.....	15
4.2	DESPLAZAMIENTO EN VIRTUD DE UN CONTRATO DE TRABAJO	16
4.3	TRABAJOS REALIZADOS EN ESPAÑA.....	17
4.4	ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR SOCIAL.....	18
5.	TIPOS DE GRAVAMEN EN FUNCIÓN DE LA CATEGORÍA FISCAL	20
5.1	ESPECIALIDADES DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS	23
5.2	ELEMENTOS TEMPORALES DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN	26
6.	SALIDA ANTICIPADA DEL RÉGIMEN	29
6.2	VALORACIÓN DE LA OPCIÓN: VENTAJAS E INCONVENIENTES.....	31
7.	CONCLUSIONES.....	33
8.	BIBLIOGRAFÍA.....	35

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

- **AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- **CE:** Constitución Española.
- **CV:** Consulta Vinculante.
- **DGT:** Dirección General de Tributos.
- **EP:** Establecimiento Permanente.
- **IP:** Impuesto sobre el Patrimonio.
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **IRNR:** Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.
- **LGT:** Ley General Tributaria.
- **LIRPF:** Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- **LIRNR:** Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
- **RIRPF:** Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.
- **RIRNR:** Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.
- **TC:** Tribunal Constitucional.
- **TS:** Tribunal Supremo.
- **TJUE:** Tribunal de Justicia Europeo.

1. INTRODUCCIÓN

Los cambios de residencia habitual cada vez resultan ser más frecuentes como consecuencia de la globalización y la libre circulación de personas y capitales. Esto ha propiciado que España reciba a profesionales que acuden a nuestro territorio, puesto que la entidad extranjera para la cual prestan servicios cuenta con un establecimiento permanente en territorio español y decide durante un periodo de tiempo trasladarles, por motivos de promoción o formación.

Cuando el obligado tributario decide cambiar su residencia habitual debe tener muy en cuenta el régimen fiscal que hay en el país de destino puesto que en función del régimen existente sus impuestos variarían, siendo mayores o menores. Por ello, los diferentes Estados, incluido España han modificado la ley con el objetivo de favorecer la movilidad internacional del trabajo mediante la creación de un régimen fiscal con unos tipos de gravámenes más beneficiosos para atraer el máximo capital humano posible¹.

En efecto, en este trabajo analizaremos esta nueva realidad, cada vez más usual, que engloba el régimen de tributación de aquellas personas que por algún motivo laboral se desplazan hasta España. Según la Fundeu se entiende por impatriado *“a los inmigrantes que han sido traídos desde un país del extranjero para trabajar en una empresa, es una palabra reciente que proviene del verbo impatriar, que la segunda edición del Diccionario del español actual, de Seco, recoge con el significado de traer a un país para que trabaje en él a una persona procedente del extranjero.”*²

Comenzaremos analizando el marco normativo aplicable a este régimen fiscal especial desde una perspectiva global para más adelante concretar aquellos requisitos y condiciones que ha de cumplir el obligado tributario para poder acogerse a dicho régimen. Analizada la residencia fiscal, comentaremos aquellos supuestos en los que el contribuyente incumple algún requisito mencionado en la normativa y, en consecuencia, se ve excluido, teniendo que renunciar al régimen.

¹ Varona Carlos, año 2008, Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entrenamiento, página 1.

² Fuente: <https://www.fundeu.es/recomendacion/impatriado-es-un-neologismo-bien-formado-1220/>.

Concluiremos con las diferencias existentes entre la aplicación o no del régimen, es decir, viendo los beneficios que reporta su aplicación.

2. CONCEPTO DE IMPATRIADO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

2.1 MARCO NORMATIVO

La Ley 35/2006³ en su artículo 93 regula el régimen especial que resulta aplicable a todas aquellas personas que por algún motivo laboral han sido desplazadas a territorio español. Lo que hoy en día se conoce con el nombre de “*impatriado*”⁴.

Cuando se redactó la Ley del IRPF esta figura de “*impatriado*” no existía, es decir, el Estado Español tenía un vacío legal. Nunca el Estado se había preocupado por el régimen fiscal de aquellas personas que por algún motivo se veían obligados a cambiar su residencia fiscal desplazándose hasta España, lugar en el que vivirán durante un cierto periodo de tiempo.

La polémica comenzó en el año 2004 cuando el futbolista David Beckham fue fichado por el Real Madrid Club de Fútbol en virtud de un contrato millonario. El Estado Español no se había enfrentado a una cuestión de tal calibre hasta entonces, razón por la cual, al régimen fiscal de los impatriados se le conoció coloquialmente con el nombre de la “*Ley Beckham*”⁵ (debido a que coincidió la entrada en vigor del régimen con la llegada de David Beckham a España). Podríamos afirmar que el fichaje del famoso jugador fue, en cierta manera, el artífice de que este régimen fuera introducido en la legislación fiscal española.

La sociedad se empezó a cuestionar por qué alguien con un sueldo tan desorbitado pagaba tan pocos impuestos o casi ninguno al fisco. El problema era el vacío legal con el que contábamos en ese sentido.

A raíz de tal escándalo, el fisco⁶ se vio obligado a modificar parcialmente la Ley IRPF incluyendo un artículo que tratara tal cuestión. Hablamos del artículo 93 mencionado

³ Véase el artículo 93 de la Ley del IRPF 35/2006: “*Régimen Fiscal Especial aplicable a los Trabajadores Desplazados a Territorio Español*”.

⁴ La palabra “*impatriado*” no se recoge en el diccionario de la Real Academia de la Lengua, pero se opta por su utilización dado su uso generalizado para referirse a estos supuestos.

⁵ Varona de Pablo, C. (2008) Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entrenamiento num.23/2008 2 parte Doctrina. Página 1.

⁶ El concepto “*fisco*” se refiere al Estado que en su carácter de organismo, se inviste de potestad tributaria como organismo recaudador, para lograr por medio del de impuestos, tasas y contribuciones, solventar las

previamente, el cual excluye de dicho régimen especial a los deportistas de elite de los clubes de fútbol.

Antes de la redacción del artículo 93, tal cuestión se encontraba regulada en el artículo 9.5 (referido a la residencia habitual) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷. Su escasa mención dentro de la ley pone de manifiesto que no era una cuestión de importancia, hasta que en el año 2004 se redactó un artículo específico encargado de tal regulación.

En consecuencia, solo podrán acogerse a dicho régimen aquellas personas que sean trasladadas a España en virtud de un contrato laboral y por cuenta ajena, las cuales se beneficiaran de unos tipos de gravámenes más reducidos y más atractivos⁸.

Sobre esta cuestión hablaremos, más adelante, en el punto 3 y 4 al explicar el contenido, los requisitos y duración de dicho régimen.

La Ley 62/2003 de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo el 1 enero de 2004, la posibilidad de que aquellas personas que se desplazasen a España en virtud de un contrato de trabajo y como consecuencia, adquirieran su residencia fiscal en España pudiesen optar por⁹: tributar por su renta mundial¹⁰ de acuerdo a las reglas generales del IRPF, sometiéndose a la tarifa progresiva, o bien por tributar única y exclusivamente por la renta generada en territorio español, de conformidad con las reglas del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes¹¹ y sujetándose a un tipo de gravamen proporcional.

Antes de abordar esta cuestión, resulta oportuno recordar la diferencia existente entre los tipos de gravámenes progresivos y proporcionales. La progresividad significa que a mayor renta obtenida mayor será el tipo de gravamen al que se someterá. Mientras que

necesidades de interés general y particular de los contribuyentes. <https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/fisco>.

⁷El artículo 9.5 de la Ley 40/1998 en la actualidad se encuentra derogado, ya que el artículo 93 de la ley del IRPF se encarga de regular tal cuestión.

⁸Díaz Súpico, G. (2010). Revista Quincena Fiscal número 4/2010. Página 1.

⁹Varona Carlos, año 2008, Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entrenamiento, página 1.

¹⁰ Entendemos por renta mundial la totalidad de los rendimientos generados a lo largo del periodo impositivo con independencia de su procedencia.

¹¹ El IRNR es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste, es decir, es el tributo por el que se somete a gravamen a los contribuyentes sujetos a la denominada obligación real.

la proporcionalidad, en cambio, no tiene en cuenta el importe de la renta obtenida puesto que el tipo de gravamen aplicable siempre será el mismo, no aumentando gradualmente a medida que se van superando los diferentes tramos establecidos por la normativa tributaria.

Este nuevo régimen especial fue introducido por la Ley 62/2003. Hasta el 1 de enero de 2004 no empezó a surtir efectos, sin embargo, el desarrollo normativo no tuvo lugar hasta el año 2005, plasmándose en las dos normativas siguientes:

- Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del IRPF para regular el régimen especial de tributación por el IRNR. A día de hoy se recoge en el título VIII del actual Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007 y modificado por el Real Decreto 633/2015, por el que se modifican el Reglamento del IRPF y el Reglamento del IRNR.
- Orden EHA 848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del IRPF para contribuyentes del régimen especial de tributación por el IRNR, así como el modelo de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen.

Como hemos mencionado anteriormente, este nuevo régimen carecía de una extensa regulación en la ley, por eso el Reglamento es quien lo regula en su lugar. Posteriormente en la propia Ley del IRPF se introdujo el artículo 93 con el objetivo de clarificar que, aunque gocen de un régimen especial, estamos ante contribuyentes del IRPF. Se puede decir que formalmente son contribuyentes del IRPF, razón por la cual le son de aplicación las normas recogidas en la Ley del IRPF pero con ciertas salvedades.

Si bien este régimen ha sido objeto de reforma por la Ley 26/2014, manteniéndose en la actual redacción donde sigue apareciendo como artículo 93¹².

¹² Fuente: Apuntes del Centro de Estudios Financieros (2017). Lección 6 “expatriados e impatriados”. Página 3.

2.2 LA RESIDENCIA HABITUAL EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Para saber dónde debe tributar una persona física y en consecuencia cual es el régimen fiscal que resulta aplicable a la misma, el concepto de residencia habitual resulta ser una cuestión fundamental. Pudiendo llegar a ser, en ocasiones, una cuestión bastante problemática, pero que si se sabe gestionar adecuadamente se puede llegar a obtener algún que otro ahorro fiscal.

Todo aquel impatriado que haya adquirido su residencia fiscal en territorio español le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley del IRPF, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos. Por el contrario, aquellas personas no residentes en España tributarán por el IRNR, es decir, sólo y exclusivamente, por la renta generada específicamente en territorio español y no por su renta mundial. Por consiguiente, el no residente tributará por obligación real¹³.

Con objeto de clarificar esta cuestión tan relevante el artículo 8 de la ley nos da una definición precisa de que entiende la AEAT por contribuyente: *“las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español con independencia de cuál sea su nacionalidad”*¹⁴.

A continuación, el artículo 9 de la Ley del IRPF señala las circunstancias que han de darse para poder considerar que una persona física tiene su residencia habitual en España¹⁵. Destacamos las siguientes:

- Vinculación física: permanencia en territorio español mayor a 183 días por año natural. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas¹⁶, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados

¹³ Oviedo Gorospe, JI. (2010). Revista Quincena Fiscal, número 7/2010. Página 1.

¹⁴ El artículo 8 del IRPF dice son contribuyentes por este impuesto: a) las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, b) las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley. No perderán tal condición las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, se aplicara durante el año del cambio y los 4 períodos impositivos siguientes.

¹⁵ Albi, E. Paredes, R. y Rodríguez Ordanza. JM. (2017) “Sistema Fiscal Español I. IRPF. Imposición sobre la riqueza”. Página 48 y 49.

¹⁶ Se entiende por ausencia esporádica aquellos periodos en los que el contribuyente no se encuentra en España pero tiene intención de regresar al país.

como paraíso fiscal, la AEAT podrá exigir que se pruebe explícitamente la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Se trata de un criterio objetivo, aunque el principal problema estriba en la decisión del legislador a la hora de computar las ausencias esporádicas. Podríamos encontrarnos con situaciones en las que el contribuyente pase menos de 183 días al año, pero que el legislador considerase que su residencia fiscal se encuentra en territorio español al computar esas ausencias esporádicas.

Tal y como nos recuerda Belén García Carretero¹⁷ *“puede considerarse como el criterio más antiguo y al que han acudido un mayor número de Estados con la finalidad de determinar la residencia fiscal en sus respectivos territorios”*.

- Vinculación económica: Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Al contrario que el anterior, se trata de un criterio subjetivo, ya que no sabemos a qué se refiere la ley con *“el principal centro de intereses”*. Podría entenderse por *“principal centro de intereses”*, el lugar donde el contribuyente adquiere sus mayores rentas, ingresos, etc.

Belén García Carretero¹⁸ afirma que a este respecto existen tres posibles posturas doctrinales:

1. *“Atender al lugar de obtención de la mayor parte de la renta.*
2. *Apreciar el lugar en el que radique la mayor parte del patrimonio del sujeto cuya residencia se trata de determinar, atendiendo, no sólo al lugar donde se ubican físicamente los bienes, sino también, al lugar dónde se gestiona de manera efectiva el patrimonio,*
3. *O el lugar dónde se ejerce una actividad empresarial o profesional o el lugar desde dónde se gestiona el patrimonio, con total independencia de la localización de los bienes”*

En relación con la jurisprudencia consultada, parece evidente que cuando una persona física posee la mayor parte de su patrimonio y obtiene gran parte de sus ingresos en España, se considera que su centro de intereses radica en territorio

¹⁷ García Carretero, B. (2015) *“Régimen fiscal de expatriados e impatriados”*. Editorial Juruá. Página 18.

¹⁸ García Carretero, B. (2015) *“Régimen fiscal de expatriados e impatriados”*. Editorial Juruá. Página 22.

español, con independencia de dónde resida. Por ejemplo, el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de julio de 2006¹⁹ llegó a la siguiente conclusión *“en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas. Ante la ausencia de datos sobre los bienes y rentas del recurrente fuera de territorio español, no resulta aventurero mantener que es España y no Suiza el centro de núcleo principal de sus intereses económicos [...]”*

- Vinculación familiar: Cuando el cónyuge no separado legalmente del contribuyente y los hijos menores que dependan de éste permanezcan en territorio español durante más de 183 días, se presumirá que aquél tiene su residencia habitual en España. Como indica Belén García Carretero, se trata de un criterio personal²⁰. Este último criterio opera de manera subsidiaria en forma de presunción que admite prueba en contrario siendo, con carácter general, de aplicación para cargos diplomáticos.

Resaltar que no es necesario que se den las tres circunstancias a la vez para ser considerado residente en España, y por consiguiente, basta con que se cumpla una de las circunstancias para que ya seas residente.

¹⁹ STS 4 de julio de 2006. Recurso número 3400/2001.

²⁰ García Carretero, B. (2015) “Régimen fiscal de expatriados e impatriados”. Editorial Juruá. Página 24.

3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN²¹

El impatriado podrá elegir entre tributar por el IRPF o por el IRNR. Ahora bien, los contribuyentes desplazados a territorio español que opten por acogerse y tributar por el régimen fiscal especial descrito en el artículo 93, van a aplicar la normativa recogida en la Ley del IRNR.

Como observamos, en el impatriado confluyen ambas normas, pero con ciertas especialidades. Aunque le resulte de aplicación la normativa del IRNR, esta, no se aplica en su totalidad ni, tampoco, goza de todos los beneficios reconocidos a los “*no residentes*”.

Recordemos que la principal diferencia existente entre un impatriado y un no residente es lo relativo a la residencia fiscal; comentada en el punto 2.2. El no residente, no es contribuyente del IRPF puesto que no ha adquirido su residencia fiscal en nuestro país, mientras, que el impatriado es residente en España y, por tanto, contribuyente del IRPF.

A continuación explicaremos aquellas peculiaridades recogidas en la Ley del IRNR y que no resultan de aplicación a los impatriados.

En concreto, no resultarán de aplicación los siguientes artículos de la Ley del IRNR:

- Artículo 5 referido a la condición de contribuyente.
- Artículo 6 referido a la residencia habitual en territorio español.
- Artículo 8 referido a la individualización de rentas.
- Artículo 9 referido a los responsables del impuesto.
- Artículo 10 referido a los representantes.
- Artículo 11 referido al domicilio fiscal.
- Artículo 14 referido a las rentas exentas.

Con anterioridad a la reforma que entro en vigor en el año 2015, el antiguo artículo 93 exigía que para poder acogerse al régimen fiscal especial, las rentas del trabajo no podían estar exentas conforme a la Ley del IRNR. Pues bien, con la nueva redacción de la ley prácticamente casi ningún tipo se verá exento de tributación.

²¹ Menéndez de Miguel, MT (2015). Revista Quince Fiscal, número 18/2015. Página 5 y 6.

En relación con este asunto, traemos a colación algunas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos en las que se pronuncia al respecto (V0648-7, V0650-07 y V0651-7). En todas ellas²², la DGT se muestra firme y rotunda clarificando que no es posible aplicar las exenciones recogidas en el artículo 14 del TRLIRNR²³, puesto que no cumplen con el requisito primordial de ser no residentes. En consecuencia, al no estar exenta la renta, la entidad consultante tiene la obligación de retener al contribuyente lo que corresponda, obligación formal que debe cumplir²⁴. Si por el contrario, el contribuyente desplazado a territorio español hubiese optado por no adquirir la residencia en territorio español, acogiéndose a la normativa descrita en la normativa de no residentes, sí que le sería de aplicación el artículo 14.

En términos generales, la DGT a la cuestión planteada, contestó de la siguiente manera: *“las exenciones reguladas en el artículo 14 del TRLIRNR no resultan de aplicación a los contribuyentes que opten por el régimen especial, habida cuenta que constituye un presupuesto para la aplicación de dichas exenciones el hecho de que el contribuyente sea no residente en territorio español, circunstancia esta que no se produce en quienes han optado por el régimen y por tanto han adquirido la residencia en España y, por lo tanto rechaza la aplicación de todas las exenciones recogidas y reguladas en el artículo 14”*²⁵.

Por otro lado, debemos añadir que tampoco estarán exentas aquellas rentas de fuente extranjera puesto que el impatriado que adquiere su residencia fiscal en territorio español se convierte automáticamente en contribuyente del IRPF. En consecuencia tributará en España por su renta mundial, con independencia de la procedencia de donde se hubiera generado dicha renta. Así lo clarifica el apartado segundo del artículo 93 de

²² Consulta V0648-07. Fecha 30/03/2007. La entidad financiera pregunta a la DGT si tiene obligación de retener a un impatriado determinadas rentas puesto que en la normativa de “no residentes” fuera como rentas exentas. La DGT contesta diciendo que el impatriado como residente español y contribuyente del IRPF no se le resulta de aplicación el artículo 14 del TRLIRNR puesto que no cumple con el requisito de no residente.

²³ Consulta V0650-07. Fecha 30/03/2007. Las exenciones reguladas en el artículo 14 del TRLIRNR no resultan de aplicación a los contribuyentes que opten por el régimen especial, habida cuenta que constituye un presupuesto para la aplicación de dichas exenciones el hecho de que el contribuyente sea no residente en territorio español, circunstancia esta que no se produce en quienes han optado por el régimen y por tanto han adquirido la residencia en España y, por lo tanto, la entidad consultante estará obligada a practicar retención o ingreso a cuenta sobre los citados rendimientos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR

²⁴ Consulta V0651-07. Fecha 30/03/2007.

²⁵ Varona de Pablo, C. (2008) “Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento”. Página 5.

la Ley del IRPF: *“La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”*. Párrafo que se introdujo con la reforma del año 2015.

Tal y como expresa Belén García Carretero²⁶, este último párrafo puede verse como un desincentivo para el impatriado; puesto que la principal característica de la Ley del IRNR es que el no residente solamente tributará por las rentas que provengan única y exclusivamente de España y no por su renta mundial. El hecho de que el impatriado no goce de tal beneficio podría verse como un elemento disuasorio para el impatriado.

A modo de ejemplo destacamos Portugal²⁷ como país que no grava las rentas que provengan de fuente extranjera salvo aquellas otras que hayan sido obtenidas en territorios o países calificados como paraísos fiscales²⁸.

Con lo que respecta a España el artículo 114.2 prevé que la cuota diferencial será el resultado de minorar, entre otras cosas, *“la deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo”*.

Con toda la normativa mencionada, ponemos de manifiesto que tras la reforma llevada a cabo en el año 2015, no siempre resultará beneficioso acogerse a dicho régimen. Por ello, resulta conveniente realizar el cálculo previo para comprobar cuál es la opción que proporciona una fiscalidad más favorable cuando nos encontremos en el caso de que el impatriado base su decisión principalmente en los beneficios fiscales del territorio al que migra.

²⁶ García Carretero, B. (2015) “Régimen fiscal de expatriados e impatriados” Editorial Juruá, Página 95.

²⁷ García Carretero, B. (2015) “Régimen fiscal de expatriados e impatriados”. Editorial Juruá. Página 86.

²⁸ Entendemos por Paraíso Fiscal aquellos territorios de baja tributación donde los tipos de gravámenes que resultan aplicar a determinadas actividades económicas son prácticamente nulos si lo comparamos con el resto del mundo. Tal y como lo define la OCDE es un *“instrumento de competencia fiscal perjudicial”*.

4. REQUISITOS

4.1 NO RESIDENTES EN ESPAÑA DURANTE LOS ÚLTIMOS 10 AÑOS

Que aquellas personas que resultan ser desplazadas a territorio español no hayan sido residentes en España durante los 10 últimos años anteriores al ejercicio en que se produzca dicho desplazamiento. En relación con este primer requisito encontramos una sentencia del Tribunal Superior de Justicia en la que estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por el contribuyente, al entender que está más que acreditado que no ha residido en España durante los 10 años anteriores, por haber desarrollado su carrera profesional en el extranjero. Primero en Estados Unidos y después en Reino Unido, y que los certificados de residencia presentados sirven como prueba²⁹.

La norma habla de año de “desplazamiento” y no de “cambio de residencia fiscal”, debido a que ambos pueden no coincidir y ser distintos. Con este primer requisito general y objetivo la ley pretende evitar en la medida de lo posible los reiterados cambios de residencia que pudieran darse³⁰.

Cada vez resultan más frecuentes los cambios de residencia habitual debido a la libertad de movilidad con la que contamos hoy en día. Por lo que, bajo mi punto de vista, creo que fijar el límite en 10 años puede resultar bastante excesivo. Si lo comparamos con algunos de los países de la Unión Europea observamos que el legislador podría realizar una modificación en tal sentido para ajustarse mejor a las tendencias actuales en lo que al trabajo se refiere. Destacamos algunos países donde el límite temporal es bastante menor:

- En Portugal el límite temporal está fijado en 5 años.
- En Francia se establece el mismo límite que en Portugal.
- En los Países Bajos se exige no haber sido residente durante los dos tercios de los últimos veinticuatro meses antes del año al que se produzca el desplazamiento.

²⁹ Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 248/2015 de 18 de febrero de 2015. Rec 1713/2012.

³⁰ Oviedo Gorospe, JI. (2010). “Revista Quincena Fiscal num.7/2010 parte estudio”. Página 5.

El único país que tiene un límite temporal similar a España es Austria, que prevé que en los 10 años anteriores al desplazamiento el impatriado no podrá haber tenido una vivienda³¹.

4.2 DESPLAZAMIENTO EN VIRTUD DE UN CONTRATO DE TRABAJO

Que el desplazamiento se produzca en virtud de un contrato de trabajo³², a excepción de los deportistas profesionales, los cuales cuentan con una relación laboral especial, regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio³³. Excluyendo de este régimen a los deportistas, queda aún más claro cuál es el objetivo de la ley, el cual es atraer a las personas de mayor nivel de preparación técnica. La supresión de los deportistas profesionales fue la gran novedad que se introdujo con la reforma que entró en vigor el 1 de enero de 2015, puesto que el principal objetivo que se pretendía con este régimen se estaba desvirtualizando.

Para despejar cualquier tipo de duda e incertidumbre, la norma establece expresamente que no podrán acogerse a dicho régimen aquellos contribuyentes que obtengan rentas que provengan de un establecimiento permanente³⁴. Sin embargo, si dicho establecimiento permanente no estuviese situado en nuestro territorio, la renta no podría ser gravada por España. Por ello se dice que el concepto de EP resulta fundamental a la hora de repartir la potestad tributaria entre los estados en virtud de los Convenios suscritos entre los mismos a fin de evitar la doble imposición, es decir, evitar que una misma persona sea gravada por su renta dos veces en dos países distintos.

Al margen de lo anterior, se entenderá cumplido el requisito de relación laboral, siempre y cuando, se de cualquiera de las siguientes situaciones:

- En el momento en el que se inicie una relación ordinaria, especial o estatutaria con un empleador en España; o

³¹ Fuente: https://www.economistas.es/contenido/REAF/CronicaTributaria/148/148_Sanz.pdf

³² Consulta vinculante V2156-18, de 18/07/2018 de la Subdirección General de Impuestos. El consultante es trasladado por la Universidad de Lisboa a España para realizar unas prácticas. La DGT manifiesta que al tratarse de un becario, no existe un contrato de trabajo sino un convenio entre la universidad y la empresa y por tanto no puede acogerse al régimen descrito en el artículo 93 del IRPF.

³³ Fuente: <http://www.csd.gob.es/csd/estaticos/inst-dep/armonizacion-juridica/065.pdf>

³⁴ Se entiende por Establecimiento Permanente aquel lugar fijo de negocios en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad.

- Cuando el desplazamiento sea ordenado por el propio empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

Entendemos que en el primero de los casos el empleador es residente en España o bien, opera a través de un establecimiento permanente situado en nuestro país. Mientras que en el segundo, se entiende que el empleador es residente en otro Estado³⁵.

4.3 TRABAJOS REALIZADOS EN ESPAÑA

Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Independientemente de que algunos trabajos se presten y realicen en el extranjero, se entenderán realizados en España siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos no exceda el 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural³⁶, 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. Ahora bien, cuando el contribuyente preste y asuma funciones para otra empresa del grupo, fuera del territorio español, dicho porcentaje se elevará al 30%, artículo 42 del Código de Comercio. Finalmente, cabe añadir que cuando no sea posible especificar las cuantías percibidas por el contribuyente por la realización de dichos trabajos, el criterio que se tomará en consideración serán los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado y trabajando en el extranjero³⁷.

³⁵ Cordón Ezquerro, T. (2005). Régimen fiscal de los impatriados y expatriados. Revista ICE. Página 84.

³⁶ La consulta vinculante V0961-07, de 16/05/2007 de la Subdirección General de la Política Tributaria, en relación a una aerolínea residente en España que contrató personal de vuelo, que como consecuencia de dicha contratación, adquirió su residencia en España, dado que el personal contratado realizaba habitualmente vuelos sobre el espacio aéreo internacional, determinó que la totalidad de los trabajos redundan en beneficio de una entidad residente en España, y se consideran rentas obtenidas en territorio español. En tal caso, no es exigible que la suma de las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados a bordo de una aeronave no exceda del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.

³⁷ Consulta vinculante V1642-07, de 27/07/2017 de la Subdirección General de la Política Tributaria. Ante la imposibilidad de acreditar las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados por el directivo en el extranjero, se consignará en el numerador el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero para realizar esos trabajos, incluyendo los días no laborables. No se computarán los días no laborables que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos, ni tampoco los períodos vacacionales. En el denominador se consignará el número total de días naturales al año.

4.4 ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR SOCIAL

Podrán aplicar el régimen aquellas personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por haber adquirido la condición de administradores sociales de entidades no participadas o vinculadas según el artículo 18³⁸ de la Ley Impuesto sobre Sociedades (participación igual o superior al 25%). Esta circunstancia fue introducida por la Ley 26/2014, la cual entró en vigor el 1 de enero de 2015.

Con respecto a este último requisito, debemos señalar que para que se dé por cumplido la ley exige la existencia de una relación de causalidad. La DGT se ha manifestado al respecto en la consulta V0321-17, diciendo lo siguiente: *“se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y la adquisición de la condición de administrador, circunstancia que, según se deduce del escrito de consulta, no se produciría, sino que el consultante, al tiempo de presentar la consulta, ya ostenta dicha condición de administrador de las sociedades en cuyo capital participa”*³⁹.

Además, se debe recordar que la ley al mencionar los requisitos que el contribuyente ha de cumplir para poder acogerse a dicho régimen, nada dice al respecto en caso de que se acabe la relación laboral que motivó su desplazamiento.

En este sentido, la DGT en el año 2017 cuando un trabajador, persona física, le planteó tal cuestión, se decantó por dar una solución moderada no siendo demasiado excesiva. La cuestión que se suscitaba era si el trabajador, en cuestión, podía seguir acogido al régimen fiscal especial recogido en el artículo 93 aun cuando su relación laboral se había extinguido. La respuesta a esa consulta fue la siguiente: *“en cuanto a la extinción de la relación laboral del consultante, si bien es cierto que una interpretación estricta*

³⁸ Artículo 18:” *las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*”. Tal y como indica el apartado 2º los administradores son personas vinculadas.

³⁹ Consulta vinculante V0321-17, de 07/02/2017. El consultante es socio único y administrador de la Entidad cuyo domicilio social se encuentra en España. El cargo de administrador lo realiza de manera gratuita. Ante la cuestión planteada, la DGT contesta diciendo que al no existir una relación laboral entre el administrador y la entidad, no se puede acoger al régimen fiscal especial contemplado en el artículo 93 puesto que no cumple con la condición prevista en el artículo 93.1.b) 1º y tampoco se cumple la condición del artículo 93.1.b) 2º.

de la normativa anterior conduciría a excluir de la aplicación del régimen a aquellos contribuyentes que por encontrarse en situación de desempleo o inactividad dejan de realizar dichos trabajos, aunque sea de forma transitoria durante periodos de tiempo irrelevantes, debe tenerse presente que la finalidad del régimen es atraer a España a los sujetos comprendidos en la aplicación del régimen y que dicha finalidad en modo alguno resulta incompatible con el hecho de que una vez concluida la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, este permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad y a continuación comience una nueva relación laboral o de administrador en que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el artículo 93 de la Ley LIRPF”⁴⁰.

Podemos concluir diciendo, que la extinción transitoria de la relación laboral, así como, el nacimiento de una nueva relación, no provoca la exclusión de la aplicación del régimen al que nos estamos refiriendo.

Para que el contribuyente pueda acogerse a dicho régimen fiscal especial, deberá de cumplir con los requisitos mencionados previamente, siendo necesario el cumplimiento de todos ellos, ya que el incumplimiento de uno de ellos conlleva la exclusión de dicho régimen, tal y como se menciona en el artículo 118 del Reglamento del IRPF: *“en caso de quedar excluido del régimen no podrá volver a optar por su aplicación “.*

⁴⁰ Consulta vinculante V1739-17, de 06/07/2017. El consultante había sido contratado por una entidad española, ejerció la opción de comunicar su adhesión al régimen recogido en el artículo 93 del IRPF. Cumplidos todos los requisitos, la entidad le comunica su voluntad de rescindir su contrato, siendo despedido. Ante tal situación la DGT contestó diciendo que el objetivo de España es atraer a personas que se encuentren comprendidas en dicho régimen y que la extinción transitoria de la relación laboral no es motivo suficiente para que el consultante se vea excluido de dicho régimen. Por lo que podrá seguir acogido al mismo. Véase también las consultas: V0432-17, de 17/02/2017 y V1053-17, de 04/05/2017.

5. TIPOS DE GRAVAMEN EN FUNCIÓN DE LA CATEGORÍA FISCAL⁴¹

La gran ventaja de la que goza este régimen fiscal especial es la aplicación de unos tipos marginales efectivos⁴² más reducidos, en comparación, con los tipos normales. Esto es lo que provoca que el régimen resulte ser tan atractivo para aquellas personas que son desplazadas a nuestro territorio en virtud de un contrato de trabajo.

En la siguiente tabla, se muestra de una manera más visual y gráfica cuáles serían los tipos de gravámenes aplicables en función de la categoría fiscal ante la que nos encontremos.

Tabla 1: Tipo de gravamen aplicable a los rendimientos del trabajo

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO⁴³	
Base liquidable	Tipo de gravamen
Hasta 600.000 euros	24%
Desde 600.000,01 euros en adelante	45%

Fuente: CEF

Tabla 2: Tipo de gravamen aplicable a los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales

DIVIDENDOS, INTERESES Y GANANCIAS PATRIMONIALES			
Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo de gravamen
0	0	6.000 €	19%
Hasta 6.000€	1.140 €	44.000 €	21%
Desde 55.000,01 €	10.380 €	En adelante	23%

Fuente: CEF

⁴¹ Apuntes del CEF (2016), “Expatriados e Impatriados”. Lección 6, página 6-7.

⁴² Para Paul Krugman (economista estadounidense) el tipo marginal es el impuesto adicional que pagas por cada euro de más que percibes.

⁴³ Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo, todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Estos rendimientos se atribuyen a las personas que hayan generado el derecho a su percepción; excepto las prestaciones de los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley de IRPF, que se atribuirán a las personas en cuyo favor estén reconocidas.

En el supuesto caso de que no estuvieran acogidos a dicho régimen, se les podría llegar a aplicar un tipo máximo del 45%, por lo que esta gran ventaja resulta ser bastante evidente a la vista de las tasas aplicables.

A continuación, aclararemos ciertos aspectos de la ley para que la aplicación de estos tipos de gravámenes reducidos resulte efectiva y por consiguiente, el contribuyente pueda beneficiarse de los mismos.

Tal y como se deduce de la ley, tal régimen no resultará aplicable a aquellos contribuyentes cuyas *“retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en que se aplique este régimen especial”* supere la cuantía de los 600.000 euros anuales. Ahora bien, la pregunta que debemos realizar es ¿qué debe entenderse por *“retribuciones previsibles”*?, ya que la Ley no ofrece definición alguna.⁴⁴

Puede ocurrir, que el contribuyente, en cuestión, durante el año fiscal correspondiente supere la cuantía de los 600.000 euros anuales o, por el contrario, se quede por debajo. Por eso, es muy importante saber a qué se refiere la ley con el concepto de *“cuantía previsible”*. Ahora bien, la ley exige que el límite de los 600.000 euros anuales no sea superado en ninguno de los periodos en que resulte aplicable dicho régimen fiscal especial. En caso de superarse, ¿Qué ocurriría? Veámoslo con un ejemplo:

Tabla 3: Retribuciones anuales

RETRIBUCIONES	
Año 1	300.000
Año 2	350.000
Año 3	400.000
Año 4	625.000
Año 5	550.000
Año 6	500.000

Fuente: Guadalupe Díaz Súpico

⁴⁴ Para definir este concepto aplicaremos lo recogido en el artículo 101.1 de la Ley del IRPF en relación con las retenciones. Se entiende que las retribuciones previsibles serán las percibidas en el año anterior, en nuestro caso, las percibidas en el año de desplazamiento. Podríamos decir que se trata de un concepto jurídico indeterminado.

Observamos de la tabla, que el contribuyente en el cuarto año ha superado el umbral de los 600.000 euros anuales. Como consecuencia de haber superado dicho umbral, la ley entiende que se ha incumplido el “requisito cuantía” no pudiéndose acoger de nuevo a dicho régimen. Es decir, hasta el tercer año, el obligado tributario disfrutaba de la aplicación del régimen recogido en el artículo 93 de la Ley IRPF. Como en el año cuarto la cuantía percibida es mayor a 600.000 euros anuales, superando el umbral, ya no podrá acogerse a dicho régimen y en efecto, se le aplicaran los tipos marginales normales, no gozando de ningún tipo de ventaja fiscal. Ahora bien, ¿Qué ocurría con los años 5º y 6º? Puesto que el incumplimiento solo se produce en el período cuarto y no en todos. Pues bien, tal y como establece el artículo 118 del Reglamento del IRPF *“los contribuyente excluidos de este régimen no podrán volver a optar por su aplicación”*. Lo que significa que el impatriado solo podrá disfrutar de dicho régimen especial hasta el tercer año puesto que es a partir del año cuarto, cuando queda excluido del régimen. Premisa que resulta ser bastante restrictiva.

La pregunta que se nos plantea a continuación es si lo dispuesto en el artículo 118 tendría carácter retroactivo⁴⁵, es decir, ¿cabría regularizar los tres primeros años? Bajo mi punto de vista, creo que no tendría carácter retroactivo y por tanto, aquellos años en los que no se ha superado el límite de la cuantía no tendrían por qué verse afectados. Lo que pretende la ley es que cada año se revise la no superación del umbral, lo que no significa la retroactividad de dicha condición. En el presente caso, el contribuyente hubiese disfrutado del beneficio fiscal recogido en el artículo 93 hasta el tercer año y a partir del cuarto año, se le aplicarían los tipos marginales generales, no siendo tratado como un impatriado.

A eso debemos añadir que en caso de que tuviera carácter retroactivo podría llegar a producirse una situación de inseguridad jurídica⁴⁶. Además, en caso de que tal incumplimiento se diera en el último año (6º año), nos encontraríamos con que algunos

⁴⁵ Entendiéndose por retroactividad aquella decisión jurídica capaz de producir efectos en el pasado.

⁴⁶ Entendiéndose por seguridad jurídica la estabilidad del Ordenamiento Jurídico. La Constitución Española en su artículo 9.3 garantiza la seguridad jurídica junto a otros principios del Estado de Derecho, cuya suma constituye, según el Tribunal Constitucional (S.T.C 27/1981), “equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”. Ahora bien. El TC ha señalado también (S.T.C 126/1987) que el principio de seguridad no puede erigirse en valor absoluto, ya que daría lugar a la congelación del Ordenamiento, y éste debe reflejar y responder a la realidad social de cada momento.

ejercicios estarían prescritos. Entendiéndose por “*prescripción*”: aquel medio por el cual el obligado tributario quedaría exento de cumplir con sus obligaciones tributarias por el transcurso del tiempo.

Recordemos que en materia tributaria solo existe la prescripción negativa (aquella que libera al contribuyente de una obligación) y, se entiende que a los cuatro años prescribe. Por lo que, la AEAT no te podría reclamar aquella cantidad que hubieras dejado de ingresar por haberte beneficiado de un régimen más atractivo puesto que está prescrito.

Recapitulando, aquel contribuyente que se encuentre en un situación similar a la descrita anteriormente, en caso de cumplir con los requisitos establecidos por la ley se le aplicaría el régimen fiscal especial (artículo 93) excepto en el cuarto año, puesto que la cuantía previsible supera el umbral de los 600.000 euros anuales. Resaltar que la no aplicación de la ventaja fiscal se refiere única y exclusivamente a ese ejercicio concreto⁴⁷, al año del incumplimiento. Lo que significa, que durante los años 5º y 6º el contribuyente podría volver a disfrutar de unos tipos de gravamen más reducidos. Se le aplicaría el régimen fiscal especial recogido en el artículo 93 de la Ley del IRPF y sería tratado como un impatriado a todos los efectos.

5.1 ESPECIALIDADES DEL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS

Con el objetivo de clarificar algunos aspectos de este régimen especial nos remitiremos al Reglamento del IRPF⁴⁸:

- El IRNR es un impuesto de devengo instantáneo, lo que significa que se tributa operación por operación, es decir, por cada devengo de renta sometido a tributación. Esto quiere decir que no cabe la compensación de rentas negativas con otras rentas positivas. Por lo que aquellas personas que se adhieran a dicho régimen especial no podrán tener en cuenta ni los rendimientos del trabajo negativos que puedan obtener en España, ni las pérdidas patrimoniales.

⁴⁷ Díaz Súpico. Guadalupe, (2010). Revista Quincena Fiscal número 4/2010, Editorial Aranzadi, páginas 2 y 3.

⁴⁸ 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 el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

- Para determinar la base liquidable de cada renta se estará a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del IRNR. El concepto de base liquidable solo se utiliza en la Ley del IRPF, por el contrario, en el IRNR se habla de base imponible. Pero como ya hemos repetido en varias ocasiones, el impatriado formalmente es contribuyente del IRPF pero materialmente es contribuyente del IRNR. Ello explica, en gran parte, la conjugación de ambas normas en la figura del impatriado. Ahora bien, para poder calcular la base liquidable debemos tener en cuenta las siguientes cuestiones:

- (1) En primer lugar, no se admite la deducción de ningún tipo de gasto. Lo que significa que al impatriado no se le aplica lo recogido en el artículo 19.2 de la Ley del IRPF⁴⁹. Ahora bien, en caso de obtener rendimientos de actividades económicas sin establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en el artículo 24.2 de la Ley del IRNR⁵⁰.
- (2) Tampoco puede aplicarse ningún tipo de reducción. Las reducciones fiscales son aquellas que tienen una afectación directa en la base imponible. La gran diferencia existente entre las deducciones y las reducciones, es que las reducciones se aplican sobre la base imponible, mientras que las deducciones se aplican sobre la cuota íntegra.
- (3) Por último, los contribuyentes acogidos a este régimen no pueden beneficiarse ni del mínimo personal ni del mínimo por descendientes. Artículos del 56-60 de la Ley del IRPF⁵¹.

⁴⁹ Artículo 19.2 Ley IRPF tendrán la consideración de gastos deducibles, los siguientes: a) cotizaciones a la SS.SS o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios, b) las detracciones por derechos pasivos, c) las cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares, d) las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca, e) los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales, f) en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales. Cuantía establecida por ley, la cual podrá ser superior en función de las circunstancias personales de cada uno, como pueden ser la discapacidad o el desempleo.

⁵⁰ Artículo 24.2 Ley IRNR en caso de prestación de servicios derivados de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y suministros.

⁵¹ El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación.

Con respecto a las ganancias patrimoniales habrá que estar a lo dispuesto en la Ley del IRPF. Recordemos que las pérdidas patrimoniales no tienen cabida en este régimen.

- Como era de esperar las retenciones practicadas por el pagador siguen también la normativa del IRNR. En la normativa del IRNR los tipos de retención aplicables sobre los rendimientos (del trabajo) son los mismos que los tipos de gravamen y la base de retención practicada coincide, en la mayoría de los casos, con la base imponible y/o liquidable.

En relación con las retribuciones en especie y los ingresos a cuenta, se debe tener en cuenta el siguiente esquema de tributación. En el IRNR, los ingresos a cuenta, con carácter general, son liberatorios, salvo que el pagador pague el ingreso a cuenta en nombre del contribuyente y no se lo repercute, en cuyo caso, sería más retribución para el contribuyente, lo que conllevaría un aumento de sus ingresos. Cuando se da esta situación, la base imponible estaría compuesta por la suma de la retribución y del ingreso a cuenta y sobre dicha base se aplicaría el tipo de gravamen. La otra situación que podría darse es que, el pagador repercutiera el ingreso a cuenta al contribuyente. En dicho caso, no tendríamos que hacer nada ya que no conlleva un aumento de los ingresos del contribuyente.

Con respecto a las ganancias patrimoniales, en el IRNR solo hay una retención y es la que se debe aplicar cuando se transmiten o reembolsan acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva⁵². Otra retención que existe tanto en el IRNR como en el régimen especial, es la que resulta aplicable a la transmisión de bienes inmuebles. Es una retención que se configura como un pago a cuenta del impuesto definitivo del contribuyente.

Para ser más específicos conviene mencionar la especialidad recogida en aquellos casos en los que quien transmita un bien inmueble sea, o bien un no residente, o bien un impatriado, en cuyo caso el adquirente (comprador) está obligado a retener un 3% de la contraprestación acordada en concepto de

⁵² Aquellas que captan públicamente fondos, bienes o derechos para invertirlos y gestionarlos de forma conjunta en activos financieros o no financieros (<http://www.expansion.com/diccionario-economico/institucion-de-inversion-colectiva.html>).

pago a cuenta. Digamos que, en este caso, el comprador está actuando como un intermediario entre la Hacienda Pública y el vendedor, sería como un “recaudador gratuito” para que la Administración Tributaria se asegure que el comprador cumple con dicha obligación, ya que si no sería muy difícil de comprobar y verificar.

Para saber quiénes son los sujetos que están obligados a practicar las retenciones correspondientes, nos guiaremos por lo dispuesto en los artículos 30 y 31 de la Ley del IRNR. Veamos quienes son los obligados a practicar dichas retenciones y/o ingresos a cuenta:

- Las entidades, incluidas las que están en régimen de atribución de rentas, siempre y cuando, sean residentes en territorio español.
- Las personas físicas residentes en España que lleven a cabo actividades económicas, respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas.
- Los contribuyentes del IRNR con o sin establecimiento permanente, pero únicamente respecto a los rendimientos a que se refiere el artículo 30.
- Los contribuyentes a los que se refiere el artículo 5.c).
- Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España⁵³.

5.2 ELEMENTOS TEMPORALES DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

El impatriado desplazado a territorio español, como consecuencia, de un contrato de trabajo ¿durante cuánto tiempo podrá disfrutar de la aplicación de dicho régimen fiscal espacial? Tal y como señala la ley, este régimen será de aplicación durante el periodo impositivo en el que se efectúa el cambio de residencia y durante los cinco periodos

⁵³ Apuntes del CEF (2016). “Expatriados e Impatriados”. Páginas 5-8.

impositivos siguientes. Por tanto, se puede decir que la aplicación de este régimen tiene una duración global de 6 años⁵⁴.

Cuando la Ley habla del periodo en que se efectúa el cambio de residencia, se refiere al año en el cual el contribuyente adquiere su residencia fiscal en España. Para que ocurra ese hecho, el impatriado tiene que haberse desplazado previamente a nuestro territorio. Esto se debe a que cuando una persona adquiere la residencia, el desplazamiento se produce con anterioridad, es decir, primero te desplazas y posteriormente adquieres la residencia.

Si comparamos este plazo de seis años con el resto de países que nos rodean, veremos que no es un plazo dispar en relación con los demás. Así, tanto en Francia como en Austria tienen al igual que en España una duración de 6 años, mientras que en los Países Bajos dicha duración se encuentra situada en 8 años.

Una vez conocida la vigencia del régimen, aquel impatriado que cumpla con los requisitos establecidos, que se han recogido a lo largo de esta exposición y, quiera acogerse al régimen, deberá comunicárselo a la Administración Tributaria a través del modelo 149⁵⁵.

Para la presentación de dicho modelo el contribuyente cuenta con un plazo de 6 meses que empieza a contar desde la fecha en que el contribuyente se dio de alta en la Seguridad Social y en consecuencia, comenzó el inicio de su actividad en España. Comunicar el acogimiento a dicho régimen en plazo es muy importante puesto que de ello depende que te lo concedan o no. Con respecto a la comunicación, encontramos una sentencia de la Audiencia Nacional donde acaba dando la razón al contribuyente,

⁵⁴ El artículo 115 del Reglamento del IRPF establece “Este régimen se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de los establecido en los artículos 117 y 118 de este Reglamento. A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

⁵⁵ 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 los 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 siguientes, cuando se cumplan ciertas condiciones reglamentariamente establecidas.

desestimando la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, al entender que el contribuyente solicitó la opción de comunicación dentro de plazo⁵⁶.

Presentado el modelo, la Administración deberá expedir, siempre y cuando lo considere apropiado un documento acreditativo en el que figure expresamente el acogimiento al régimen de impatriados para lo cual tiene un plazo máximo de 10 días hábiles⁵⁷. Cabe resaltar, que el documento que expida la Administración no es determinante, puesto que cuando el contribuyente comunica el acogimiento a dicho régimen mediante el modelo 149, aun no le ha dado tiempo a cumplir con uno de los requisitos recogidos en el artículo 93, el cual hace referencia a, permanecer en territorio español más de 183 días⁵⁸.

Dicho documento acreditativo recogido en la Orden EHA/848/2008⁵⁹, únicamente sirve para que el pagador practique las retenciones correspondientes conforme a la normativa del IRNR.

Resaltar que la denegación del certificado por parte de la Administración Tributaria no significa la denegación del régimen.

⁵⁶ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 3 Junio de 2015, Rec. 330/2012.

⁵⁷ Según lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre de 2015), así como la Disposición Final Séptima de la misma, a partir del 2 de octubre de 2016 los sábados serán días inhábiles a efectos del cómputo de plazos, uniéndose a los domingos y festivos que ya se consideraban así. A partir de dicha fecha, cuando un plazo termine en sábado, se entenderá prorrogado al lunes siguiente.

⁵⁸ El Reglamento del IRPF en su artículo 114.4 dispone lo siguiente: “los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo especial que se apruebe por el Ministerio de Economía y Hacienda, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵⁹ Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueba 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 de tributar por dicho régimen y se modifican otras disposiciones en relación con la gestión de determinadas autoliquidaciones.

6. SALIDA ANTICIPADA DEL RÉGIMEN

6.1 RENUNCIA Y CAUSAS DE EXCLUSIÓN⁶⁰

Ambas cuestiones, tanto la renuncia como la exclusión del régimen, aparecen reguladas en el Reglamento del IRPF, en los artículos 117 y 118 respectivamente.

Antes de explicar que significa cada una de las diferentes cuestiones, debemos dejar claro que el legislador ha configurado dicho régimen de una manera muy restrictiva, limitando al contribuyente la opción de cambiar de régimen de manera reiterada. Este hecho significa que el contribuyente que decida acogerse a dicho régimen especial lo hará una sola vez y se mantendrá la vigencia del mismo durante los próximos seis períodos impositivos, salvo que en algún momento dado, de motu proprio decida renunciar a su aplicación o, quede excluido por incumplir con alguno de los requisitos recogidos en la normativa, artículo 93 Ley IRPF.

La renuncia al régimen se encuentra regulada en el artículo 117 del Reglamento del IRPF. Aquel contribuyente que aun cumpliendo los requisitos exigidos por la ley decida renunciar a su aplicación, deberá comunicarlo durante los meses de noviembre o diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos. Ahora bien, la renuncia debe realizarse conforme al procedimiento establecido con el fin de que se materialice.

El contribuyente renunciante presentará ante el retenedor el modelo 145⁶¹ para que comience a practicarle las retenciones conforme a la normativa del IRPF, es decir, como si fuera un residente español a todos los efectos, dejando de ser un residente español acogido a las retenciones del IRNR.

Posteriormente, el contribuyente deberá presentar ante la AEAT el modelo 149, indicando de manera expresa su renuncia a la aplicación del régimen especial, al mismo tiempo que, adjuntará una copia sellada del modelo 145 presentado al retenedor.

⁶⁰ Apuntes del CEF (2017). “Expatriados e Impatriados”. Página 10.

⁶¹ En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modelo para realizar comunicación de datos al pagador de rendimientos del trabajo o de la variación de los datos previamente comunicados. No requiere presentación ante la Administración Tributaria, no obstante, el pagador deberá conservar copia a disposición de la Administración Tributaria.

Debemos recalcar que aquel contribuyente que opte por renunciar al régimen quedará fuera de su aplicación, es decir, no podrá volver a optar a tributar bajo la normativa del IRNR; por ello decíamos que la configuración de este régimen es muy restrictiva.

Por su parte, la exclusión se encuentra regulada en el artículo 118 del Reglamento del IRPF. La gran diferencia es que la exclusión se produce en el momento en el que el contribuyente incumple con alguno de los requisitos establecidos en la ley, es decir, la exclusión tiene lugar por un hecho ajeno a la voluntad del contribuyente, ya que si por él fuera seguiría acogido al régimen. Por ello, se aprecia una gran diferencia entre la renuncia y la exclusión, y esta radica en los motivos por los que el contribuyente deja de acogerse al régimen de impatriados. La renuncia surge y se da por voluntad del propio contribuyente mientras que la exclusión viene condicionada por los requisitos de la ley.

Otra gran diferencia a destacar, es que la exclusión produce efectos inmediatos, en el momento en que se incumple con alguno de los requisitos recogidos en la norma, se da la exclusión generando efectos inmediatos en el propio ejercicio. No se espera a comunicarlo en unos meses determinados y posteriormente surtirá efectos, sino que en el momento que ocurre el incumplimiento se produce la exclusión del régimen.

Como ya hemos mencionado anteriormente, en caso de que el contribuyente perdiese el empleo que motivó el desplazamiento y en consecuencia, permanezca desempleado de forma temporal y por un corto periodo de tiempo, la DGT considera que ello no supondrá la exclusión del régimen de impatriados. Esto se debe a que formalmente el contribuyente no está incumpliendo ningún requisito sino que la pérdida de su empleo es ajena a su voluntad y que no depende de factores que se encuentren completamente bajo su control. En el caso de que el contribuyente se hubiese desplazado por haber adquirido la condición de administrador de una sociedad, debemos de entender lo mismo, aunque no haya habido pronunciamiento expreso.

De igual manera, en el momento en que se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos, el contribuyente deberá de comunicárselo a la AEAT mediante la presentación del modelo 149, para lo cual cuenta con el plazo de 1 mes a contar desde el momento en que se produjo el incumplimiento.

Además, el contribuyente se lo deberá de comunicar también al retenedor (junto con el modelo 145) para que proceda a practicarle las retenciones conforme a la normativa del IRPF, regularizando siempre se sea oportuno, concretamente deberá de aplicar el artículo 87 del Reglamento del IRPF⁶².

6.2 VALORACIÓN DE LA OPCIÓN: VENTAJAS E INCONVENIENTES

Una vez analizada la regulación aplicable, el contenido y particularidades del régimen que resulta aplicable a los impatriados, el cual se encuentra regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF, veamos en que situaciones resulta beneficioso acogerse a dicha opción, y por el contrario, contemplaremos también los inconvenientes que conlleva acogerse al ejercicio de la opción.

Será más beneficioso en las siguientes circunstancias⁶³:

- Cuando el contribuyente obtenga unos rendimientos del trabajo relativamente altos, los cuales tributarán al 24% frente a una tarifa progresiva que puede llegar hasta el 43%.
- Con respecto a la obtención de dividendos, el tipo de gravamen aplicable es del 19% ya que no opera el tipo del 21% a partir de los 6.000 euros. Además también se podrán beneficiar de la exención de 1.500 euros como los residentes.
- En relación a la imputación de rentas destacar que no resulta aplicable el régimen especial por la cesión de los derechos de imagen, el cual aparece recogido en el artículo 92 de la Ley del IRPF, debido a que la Ley del IRNR no lo contempla⁶⁴.

Resultará menos favorable en las siguientes situaciones:

- La integración y compensación de rentas, al tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. Como se ha

⁶² El artículo 87 del Reglamento del IRPF indica no solo en qué casos hay que regularizar sino como hay que proceder a hacerlo, es decir, el modo.

⁶³ Oviedo Gorospe, JI (2010). “Revista Quincena Fiscal número 7/2010”. Página 10 y 11.

⁶⁴ “El régimen fiscal para deportistas desplazados (impatriados) y la aplicabilidad de las exenciones establecidas en el impuesto sobre la renta de los no residentes”, Revista Jurídica del Deporte, núm. 23, 2008, página 240.

mencionado anteriormente, no cabe la compensación de rentas negativas y se tributa operación por operación, al ser un tributo de devengo instantáneo.

- Con respecto a las exenciones, no resulta de aplicación la generada por transmisión de la vivienda habitual en el supuesto caso de reinversión, ni tampoco la exención por disolución de la sociedad de gananciales, ni el diferimiento por la venta de participaciones en Instituciones de inversión Colectiva con reinversión del precio obtenido en otras participaciones.

- La base imponible, con carácter general, estará compuesta por el importe del rendimiento íntegro sin deducción de gastos a excepción de los rendimientos de actividades económicas que podrán deducirse los gastos de personal y aprovisionamiento. Lo cual significa, por ejemplo, que dentro de los rendimientos del trabajo, el contribuyente no se podrá deducir como gastos: la Seguridad Social y los derivados de un arrendamiento.

- El mínimo personal y familiar que solo es aplicable en el IRPF.

- La retención del 3% que se detrae en la venta de inmuebles. Esta retención solo opera cuando quien vende un inmueble, es decir, el vendedor es contribuyente del IRNR y el comprador, por su parte, es contribuyente del IRPF. En caso de cumplirse tal premisa, el adquiriente está obligado a retener e ingresar en la AEAT el 3% del precio convenido en concepto de pago a cuenta del IRNR por la ganancia patrimonial correspondiente⁶⁵.

⁶⁵ Artículo 25.2 TRLIRNR: “tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquiriente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente de aquéllos.

7. CONCLUSIONES

Del análisis realizado, extraemos las siguientes conclusiones:

Primero: Cada vez resulta más frecuente el desplazamiento internacional de trabajadores alterando su lugar de residencia fiscal. Esto ha propiciado que los Estados, compitan en este aspecto, con el objetivo de atraer al personal más cualificado posible, lo que les ha llevado a articular un régimen especial que regule tal situación.

Segundo: Tras la entrada en vigor del artículo 93 en el año 2005 y la reforma llevada cabo en el año 2015, queda mucho más claro cuál es el objetivo buscado por el legislador. La finalidad última de este régimen es atraer a profesionales de alto nivel, bien sean directivos, bien sean investigadores, y no a futbolistas de elite que eran los que se estaban beneficiando del régimen, diluyendo, en cierta manera, la razón de ser del artículo 93.

Tercero: Por otro lado, la reforma también sirvió para establecer un límite cuantitativo. Antes de la reforma, no importaba el sueldo obtenido por el impatriado, puesto que los diferentes rendimientos del trabajo, en su totalidad, se beneficiarían de unos tipos impositivos reducidos. Ello provocaba que la AEAT, en su conjunto, viese minorada su capacidad recaudatoria. Sin embargo, con la reforma esto cambió y desde entonces existe un límite que son 600.000 euros anuales. Los primeros 600.000 euros sí que se beneficiaran de la gran ventaja que posee este régimen, pero aquella renta que se exceda de dicho límite, tributará a unos tipos impositivos normales.

Cuarto: La gran ventaja de este régimen fiscal especial es la aplicación de unos tipos de gravámenes fijos, bastante reducidos, en comparación, con los tipos progresivos recogidos en la normativa del IRPF. Razón por la cual, ha sido cuestionada su constitucionalidad; ya que en cierta manera se puede

entender que no respeta el principio de igualdad, así como, el principio de capacidad económica del contribuyente.

Quinto: A veces puede resultar confuso la figura de “impatriado”, debido a que en él confluyen dos tipos de normativas aplicables bastante diferentes: por un lado, tenemos el IRPF y por otro lado, el IRNR. Aunque adquiera su residencia fiscal en España y sea contribuyente del IRPF le resulta de aplicación la normativa recogida en el IRNR, pero las exenciones recogidas en el IRNR y que resultan aplicables a los no residentes, no se le aplican a los impatriados puesto que incumplen con el primer requisito, ya que son residentes en España, lugar donde residirán por un periodo máximo de 6 años.

Sexto: Por último, España también ha configurado un régimen para aquellos contribuyentes que por motivos laborales se encuentren y sean residentes en otros Estados y/o países. Dicho régimen se encuentra regulado en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF y solamente se aplicará a los expatriados (es la misma situación que el impatriado pero a la inversa).

Ahora bien, para que este régimen finalmente resulte aplicado, el contribuyente deberá de solicitarlo. Esta premisa, podría llegar a entenderse contraria a la jurisprudencia comunitaria, puesto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (de aquí en adelante, “TJUE”) consideró que la aplicación debía de ser automática, es decir, que se aplique de oficio y no esperar a que sea solicitado por el sujeto pasivo. Además, en la actualidad los diferentes Estados disponen de los medios necesarios para cerciorarse del cumplimiento de los requisitos que exigen las distintas legislaciones internas.

8. BIBLIOGRAFÍA

8.1 MANUALES

- Albi, E. Paredes, R. y Rodríguez Ordanza. JM. (2017) “*Sistema Fiscal Español I. IRPF. Imposición sobre la riqueza*”. Madrid: Ariel.
- Álvarez Berbeito, P. y Calderón, JM. (2010) “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”. Madrid: Netbiblo.
- García Carretero, B. (2015) “*Régimen Fiscal de Expatriados e Impatriados*”. Madrid: Juruá.
- Memento Práctico Francis Lefebvre (2018) “*Memento Fiscal 2018*”. Madrid: Francis Lefebvre.
- Serrano Antón, F. (2013) “*Fiscalidad Internacional (6ª ED)*”. Lección 6 “*Expatriados e Impatriados*”. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

8.2 ARTÍCULOS

- Álvarez de Linera, P. (2009) “*El Régimen Fiscal de los Impatriados*”. Revista Legal Today, práctica jurídica. Disponible en: <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/el-regimen-fiscal-de-los-impatriados>.
- Cordón Ezquerro, T. (2005) “*Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados*”. Revista NUEVAS Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional ICE. Número 825. Disponible en: http://www.revistasice.info/cache/pdf/ICE_825_81-96_360DA07D015B9C617827F4A7D4C14CFF.pdf.

- De Pablo Varona, C. (2008) “*El Régimen Fiscal para Deportistas Desplazados (“impatriados”) y la Renta de los No Residentes*”. Revista Aranzadi. Número 23/2008.
- Díaz Súpico, G. (2010) “*Una Vuelta de Tuerca a la Ley Beckham*”. Revista Quincena Fiscal. Número 4/2010.
- Ilp Abogados. (2018) “*¿Qué se entiende por Residencia Habitual y Ausencia Esporádica, a los efectos de la Ley del IRPF?*”. Disponible en: <https://www.ilpabogados.com/se-entiende-residencia-habitual-ausencia-esporadica-los-efectos-la-ley-del-irpf/>.
- Menéndez de Miguel, MT (2015) “*Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados*”. Revista Aranzadi. Número 18/2015
- Oviedo Gorospe, JI (2010) “*Los regímenes opcionales de impatriados y de no residentes en la imposición sobre la renta*”. Revista Quincena Fiscal. Número 7/2010.
- Sanz Clavijo, A. (2013) “*El Régimen Tributario Especial en el IRPF de los Trabajadores Desplazados a España*”. Instituto de Estudios Fiscales. Documento número 2/2013. Disponible en: https://www.economistas.es/contenido/REAF/CronicaTributaria/148/148_Sanz.pdf.
- Sopher Co, Tax Planner. “*Cargo Anual por Remesas*”. Disponible en: <http://taxplanner.sopherco.com/article/annual-remittance-basis-charge>.

8.3 SENTENCIAS

- Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de julio de 1987.
“El principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto, ya que daría lugar a la congelación del Ordenamiento, y éste debe reflejar y responder a la realidad social de cada momento”.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006.
Clarifica que el centro de intereses económicos está en España al ser el lugar donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas, con independencia de donde resida el contribuyente.
- Sentencia de 18 de febrero de 2015. Rec 1713/2012. Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, sección 5ª.
Estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por el contribuyente, al entender que está más que acreditado que no ha residido en España durante los 10 años anteriores, por haber desarrollado su carrera profesional en el extranjero. Primero en Estados Unidos y después en Reino Unido, y que los certificados de residencia presentados sirven como prueba.
- Sentencia de 3 de junio de 2015. Rec 330/2012. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, sección 5ª.
Indica que el contribuyente solicitó la opción de acogerse al régimen especial a través del modelo 149 dentro de plazo.

8.4 CONSULTAS

- Consulta V0648-07. Fecha 30/03/2007. La entidad financiera pregunta a la DGT si tiene obligación de retener a un impatriado determinadas rentas puesto que en la normativa de “no residentes” figura como rentas exentas. La DGT contesta diciendo que el impatriado como residente español y contribuyente del IRPF no se le resulta de aplicación el artículo 14 del TRLIRNR puesto que no cumple con el requisito de no residente.
- Consulta V0650-07. Fecha 30/03/2007. Las exenciones reguladas en el artículo 14 del TRLIRNR no resultan de aplicación a los contribuyentes que opten por el régimen especial, habida cuenta que constituye un presupuesto para la aplicación de dichas exenciones el hecho de que el contribuyente sea no residente en territorio español, circunstancia esta que no se produce en quienes han optado por el régimen y por tanto han adquirido la residencia en España y, por lo tanto, la entidad consultante estará obligada a practicar retención o ingreso a cuenta sobre los citados rendimientos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR

- Consulta V0651-07. Fecha 30/03/2007. La DGT se manifiesta al respecto indicando que ninguna exención reconocida a los “*no residentes*” resulta de aplicación a los “*impatriados*”.
- Consulta vinculante V0961-07, de 16/05/2007 de la Subdirección General de la Política Tributaria, en relación a una aerolínea residente en España que contrató personal de vuelo, que como consecuencia de dicha contratación, adquirió su residencia en España, dado que el personal contratado realizaba habitualmente vuelos sobre el espacio aéreo internacional, determinó que la totalidad de los trabajos redundan en beneficio de una entidad residente en España, y se consideran rentas obtenidas en territorio español.
- Consulta vinculante V1642-07, de 27/07/2007 de la Subdirección General de la Política Tributaria. Ante la imposibilidad de acreditar las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados por el directivo en el extranjero, te indica como calcularlas atendiendo al número de días que ha permanecido en el extranjero.
- Consulta vinculante V0321-17, de 07/02/2017. El consultante es socio único y administrador de la Entidad cuyo domicilio social se encuentra en España. Al no existir una relación laboral entre el administrador y la entidad, no se puede acoger al régimen fiscal especial contemplado en el artículo 93 puesto que no cumple con la condición prevista en el artículo 93.1.b) 1º y tampoco se cumple la condición del artículo 93.1.b) 2º.
- Consulta vinculante V0432-17, de 17/02/2017. El consultante, que nunca había residido en España, es trasladado hasta nuestro territorio, como consecuencia, de haber sido nombrado presidente del consejo de administración de una SL. No obstante, el consultante, a pesar de haberse desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015, no podrá optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF conforme a lo dispuesto en el citado artículo en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, ya que dicho artículo no incluía el nombramiento como administrador de una sociedad dentro de los supuestos de aplicación del régimen regulado en dicho artículo.
- Consulta vinculante V1053-17, de 04/05/2017. El consultante fue desplazado a España en virtud de un contrato de trabajo. Plantea la cuestión de que si el cese voluntario de su actividad para adquirir otro puesto de trabajo en otra entidad no vinculada con la primera, supondría la exclusión del régimen. La DGT contestó diciendo que no constituye causa de exclusión del citado régimen especial.
- Consulta vinculante V1739-17, de 06/07/2017. La DGT contestó diciendo que la extinción transitoria de la relación laboral no es motivo suficiente para que el

consultante se vea excluido de dicho régimen. Por lo que podrá seguir acogido al mismo.

- Consulta vinculante V2156-18, de 18/07/2018 de la Subdirección General de Impuestos. El consultante es trasladado por la Universidad de Lisboa a España para realizar unas prácticas. La DGT manifiesta que al tratarse de un becario, no existe un contrato de trabajo sino un convenio entre la universidad y la empresa y por tanto no puede acogerse al régimen descrito en el artículo 93 del IRPF.