

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS
MÁSTER UNIVERSITARIO DE ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO
TRABAJO DE FIN DE MÁSTER



EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS

Autor: Jorge Jordana de Pozas Ivars

Tutor: Prof. José Javier Galán Ruiz

Madrid, Febrero 2018

<u>Listado de abreviaturas</u>	1
<u>Introducción</u>	2
1. <u>LA RESIDENCIA HABITUAL EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA</u>	3
1.1 <u>La permanencia más de 183 días</u>	3
1.2 <u>El centro de intereses económicos</u>	6
1.3 <u>El vínculo familiar</u>	8
2. <u>EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS</u>	10
2.1 <u>Trabajadores desplazados a territorio español que adquieren la residencia</u>	10
2.1.1 <u>Condiciones</u>	11
2.1.2 <u>Contenido del régimen</u>	16
2.1.3 <u>Elementos temporales de aplicación del régimen</u>	20
2.1.4 <u>Renuncia y causas de exclusión</u>	21
2.2 <u>Constitucionalidad del régimen del artículo 93 y sus normas de desarrollo</u>	21
2.3 <u>Opción para contribuyentes residentes en otros estados miembros de la unión europea</u>	23
2.3.1 <u>Requisitos</u>	24
2.3.2 <u>Contenido</u>	26
3. <u>CONCLUSIONES</u>	29
4. <u>FUENTES CONSULTADAS</u>	31

Listado de abreviaturas

Artículo/artículos	art./arts.
Auto del Tribunal Supremo	ATS
Consulta Vinculante	CV
Convenios para evitar la doble imposición	CDI
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	IRPF
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	IRNR
Ley General Tributaria	LGT
Ley 35/2006, de 28 de noviembre	Ley del IRPF
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Pág/págs..
Página/páginas	
Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo	Ley del IRNR
Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo,	Reglamento del IRPF
Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio	Reglamento del IRNR
Sentencia de la Audiencia Nacional	SAN
Sentencia del Tribunal Constitucional	STC
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	STJUE
Sentencia del Tribunal Supremo	STS
Tribunal Económico-Administrativo Central	TEAC
Tribunal Supremo	TS

Introducción

Las nuevas formas de comunicación, la mejora del transporte, la supresión de las fronteras dentro del ámbito de la Unión Europea, etc., han provocado que el mundo tienda a ser cada día más globalizado.

Debido a esto, se producen, frecuentemente, desplazamientos de personas que se van a vivir fuera de su país de origen. Uno de los factores importantes a tener en cuenta a la hora de elegir destino es, sin duda, la fiscalidad. ¿Cuánto voy a tributar? ¿Por qué impuesto? ¿Existe otro Estado parecido en el que tributaría menos? Estas son algunas de las preguntas que nos podríamos hacer si quisiésemos cambiar nuestra residencia.

Esto ha provocado una alta competencia entre Estados por confeccionar un marco fiscal atractivo por atraer el mayor capital posible. Así, España ha llevado en los últimos años modificaciones en la 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 Patrimonio (en adelante, **Ley del IRPF**) con el objetivo de facilitar que personas de otros países trasladen su residencia a territorio nacional.

Según los últimos datos del Instituto Nacional de Estadística, año 2016, 354.461 personas extranjeras eligieron nuestro país para instalar aquí su residencia.

En efecto, en este trabajo analizaremos cómo tributan aquellas personas que se desplazan hasta nuestro país por motivos laborales, los conocidos como impatriados. Analizaremos la legislación española, la doctrina y su coexistencia con los convenios para evitar la doble imposición (en adelante, **CDI**), del modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, **OCDE**).

He seleccionado este tema porque me resulta de gran actualidad, y porque desconocía, hasta la fecha, de qué manera tributaban los extranjeros en nuestro país. El desconocimiento creo que me ha ayudado a conseguir el objetivo que nos marcaba el centro, un trabajo de investigación. Además, creo que me será de gran utilidad para mi vida profesional por el tipo de despacho en el que actualmente me encuentro.

1. LA RESIDENCIA HABITUAL EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Es fundamental a la hora de determinar el régimen fiscal aplicable a cada caso, resolver si la persona física en concreto es o no residente en territorio español. Si el impatriado tuviese su residencia fiscal en España será de aplicación lo prescrito en el artículo 93 de la Ley del IRPF; en caso contrario tributaría por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, **IRNR**).

El artículo 8 de la Ley del IRPF preceptúa que son contribuyentes del IRPF «*las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español*».

Consideraremos que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español, a tenor del artículo 9 de la Ley del IRPF, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días durante el año natural en territorio español, computándose las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro estado. En este último caso, si el territorio es considerado paraíso fiscal, la Administración podrá exigir que se pruebe la permanencia durante 183 días en el año natural.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- Cuando el conyugue 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.

1.1 La permanencia más de 183 días

Este es el primer criterio que determina la Ley del IRPF para considerar a una persona física como residente en territorio español. Se trata de un criterio objetivo, aunque el principal problema estriba en la decisión del legislador de computar las ausencias esporádicas.

Como nos recuerda Belén García Carretero¹ «[...] *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*».

Como decíamos, en el cálculo de los días se sumarán las ausencias esporádicas. Debido a esto, podrían darse situaciones en que un contribuyente pase físicamente menos de 183 días en nuestro país, pero que se considerase que su residencia habitual se encuentra en territorio español al computarse esas

¹ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. Pág. 18.

ausencias esporádicas. Por tanto, podemos observar la gran amplitud con la que ha sido interpretado este precepto.

En este sentido, podemos encontrar numerosas resoluciones administrativas y judiciales. Así, por ejemplo, una persona física que pasaba más de 183 días en Reino Unido fue considerado residente fiscal en España. El Tribunal Económico-Administrativo Central esgrimió que, aunque era cierto que pasaba 250 días del año en territorio extranjero, no obstante, estaba casado con una española y tenía dos hijos residentes en España; eran propietarios de una vivienda en territorio español y; no poseía bienes inmuebles en Reino Unido².

No obstante, debemos señalar que, en la mayor parte de las resoluciones administrativas y judiciales consultadas, las situaciones son resueltas acudiendo a los CDI firmados entre los países. Esto se debe a, como hemos dicho al principio, porque los Estados han configurado un marco fiscal amplio, con el objetivo de considerar residentes fiscales a al mayor número de personas posibles. En este sentido, señala Belén García Carretero³ que «*En la práctica, la Administración tributaria suele realizar un cómputo automático de las ausencias esporádicas como presencias con dos excepciones:*

- *Cuando el sujeto acredita su residencia fiscal en otro país que no es considerado como paraíso fiscal.*
- *Cuando el sujeto acredita su residencia fiscal en otro país considerado paraíso fiscal. En este caso, además, la Administración podrá exigir que el sujeto pruebe su permanencia en el paraíso fiscal durante 183 días en el año natural».*

En muchas ocasiones la obtención de estos certificados no es sencilla, puesto que requieren permanencias largas en el país de destino.

Creo que el punto de conexión basado en la permanencia en territorio español es uno de los grandes retos que, sin duda, tiene el legislador en esta materia. Aunque es un criterio objetivo, como ya adelantamos, el problema estriba en que el legislador no definió qué debemos entender por ausencia esporádica.

En consecuencia, observamos dos soluciones distintas al problema: la primera de ellas, creo que la menos eficaz, sería dejar de computar las ausencias esporádicas. La precitada autora considera que, en tal caso, podrían darse situaciones de “aresidencia fiscal”. En este caso no estoy de acuerdo con la profesora, puesto que nuestra legislación y los CDI firmados por España nos dan más criterios para determinar la residencia de una persona. Dejar de computar las ausencias esporádicas, en cambio, sí podría suponer dejar de considerar residentes en España a personas que antes sí lo eran puesto que, a pesar de pasar en territorio español menos de 183 días, se computaban las ausencias

² Resolución del TEAC de 16 de abril de 1998

³ García Carretero, B. (2015) “Régimen fiscal de expatriados e impatriados”. Editorial Juruá. Pág. 18

esporádicas. Y, por otro lado, también supondría un problema a efectos de prueba.

La segunda solución al problema, creo que la más adecuada, sería que el legislador definiese en la Ley qué debemos entender por ausencias esporádicas. El 14 de junio de 2017⁴ se admitió a trámite un recurso de casación, preparado por la Administración General del Estado, con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistente en determinar:

- *«Si la permanencia de un sujeto fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, y a fin de determinar su residencia habitual en España, debe reputarse como una ausencia esporádica a los efectos del artículo 9.1.a) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
- *Si el concepto de «ausencias esporádicas» debe entenderse vinculado a un elemento volitivo que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida; o, por el contrario, a un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o la intensidad de la residencia fuera del territorio español.*
- *Si, en cualquier caso, la no consideración de las "ausencias esporádicas" como tiempo de permanencia en territorio español exige la acreditación de la residencia fiscal en otros países o si, como entiende la sentencia impugnada, esta exigencia sólo opera cuando el país o territorio de residencia sea considerado como paraíso fiscal».*

Creo que se debería optar por establecer un criterio objetivo puesto que el elemento volitivo siempre ofrece una mayor dificultad probatoria y puesto que además, el criterio objetivo supone una externalización del elemento volitivo.

Respecto a la concreción de lo que debemos entender por ausencias esporádicas, obviamente estos periodos deberían ser cortos, limitados por unas duraciones determinadas y, en todo caso, circunstanciales.

Por otro lado, y la espera de lo que resuelva el Tribunal Supremo ante el Recurso de Casación núm. 906/2017 y otros con idéntico fundamento y objetivo casacional, como argumentan Pilar Álvarez Barbeito y José Manuel Calderón Carrero⁵ *«la Administración tributaria, en reiterada doctrina administrativa, viene exigiendo que tal acreditación consista en un "certificado de residencia fiscal" evacuado por las autoridades fiscales competentes en el Estado de que se trate*

⁴ ATS de 14 de junio de 2017. Recurso de Casación núm. 906/2017.

⁵ Álvarez Barbeito, P y Calderón Carretero, JM (2010) "La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados". Editorial Netbiblo, Pág. 30.

y que resulte similar en forma y fondo a los “certificados de residencia fiscal” emitidos por las autoridades fiscales españolas [...]».

En este sentido podemos leer en una resolución de la Dirección General de Tributos en la que se expresó que *«El certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la Autoridad fiscal competente. En el caso que exista convenio para evitar la doble imposición se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio (O.M. de 22 de diciembre de 1999, BOE de 30 de diciembre)»*⁶.

No obstante, la Audiencia Nacional consideró que la aportación de unos certificados de residencia por el Cónsul General de España en el país de destino y autenticados notarialmente, eran suficientes para considerar a una persona física como no residente en España⁷.

Por último, respecto a este criterio, es importante determinar cuál sería el *dies a quo*. En el párrafo 5 de los comentarios al modelo del CDI de la OCDE se llega a la conclusión de que *«[...] Cuando el contribuyente esté presente en un Estado durante parte de un día, por pequeña que esta sea, el día se considerará como día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del período de 183 días»*. Es decir, se trata de un método automático en el que la simple presencia física en un territorio basta para empezar a computar los días. Este mismo criterio es el que sigue la Administración.

1.2 El centro de intereses económicos

Esta es la segunda circunstancia por la que, en caso de concurrir, podemos considerar que una persona física tiene su residencia habitual en territorio español. Al contrario que el anterior, se trata de un criterio subjetivo y, además, de un concepto jurídico indeterminado y que, creo, el legislador debería de definir en la siguiente reforma de la Ley, puesto que actualmente genera una enorme inseguridad jurídica.

Belén García Carretero⁸ afirma que a este respecto existen tres posturas doctrinales:

- *«Atender al lugar de obtención de la mayor parte de la renta.*
- *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.*

⁶ DGT de 22 de febrero de 2002, número de consulta 0296-02.

⁷ SAN de 28 de noviembre de 2002. Recurso contencioso-administrativo núm. 273/2000.

⁸ García Carretero, B. (2015) “Régimen fiscal de expatriados e impatriados”. Editorial Juruá. Pág. 22.

- *Identificar el centro de intereses económicos como 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».*

Por la jurisprudencia consultada, parece evidente que cuando una persona física posee la mayor parte de su patrimonio y obtiene gran parte de sus rentas en territorio español, con independencia de dónde resida físicamente, se considera que su centro de intereses económicos se encuentra en España. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de julio de 2006⁹ llegó a la siguiente conclusión: «*Y 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 del territorio español, los bienes y derechos situados o que pueden ejercitarse en España son de tal entidad que no resulta aventurado mantener que es España y no Suiza el centro del núcleo principal de sus intereses económicos [...]*».

Este tipo de conflictos entre la Administración y los particulares se resuelven principalmente mediante prueba¹⁰, pues tal y como regula el artículo 105 de la Ley General Tributaria (en adelante, **LGT**): «*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*». Por tanto, tanto la Administración como las personas físicas deberán hacer valer sus derechos mediante la prueba, elemento esencial en este tipo de disputas.

El Tribunal Supremo¹¹ arguyó que «*en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT (hoy el artículo 105) que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas*».

Por otro lado, cuando la Ley hace referencia a un interés directo o indirecto se está refiriendo a aquellos casos en los que los contribuyentes tienen su patrimonio en sociedades. En la precitada Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006 el contribuyente tenía su centro de intereses en España puesto que, entre otras cosas, «*el recurrente tenía tres apartamentos en la planta sexta*

⁹ STS 4 de julio de 2006. Recurso núm. 3400/2001.

¹⁰ En las siguientes Sentencias se pone de manifiesto la importancia de la prueba en este tipo de procedimientos. En todas ellas se considera que el centro de intereses económicos se encuentra en territorio español por falta de prueba o falta de prueba suficiente: STS de 27 noviembre 2012. RJ 2013\427, STS TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 4 julio 2006. RJ 2006\6109 y STS de 13 octubre 2011. RJ 2012\3432

¹¹ STS de 5 julio 2012. Recurso de Casación núm. 2627/2009.

del edificio situado en Parc du Chateau Banquet 12, de Ginebra, cuya fórmula jurídica de adquisición fue mediante la compra de participaciones de una sociedad inmobiliaria cuya posesión le daba derecho a la utilización exclusiva y permanente de este piso»¹².

En principio este es un criterio automático, como se deduce de la dicción del artículo 9 de la Ley del IRPF. En este sentido, según Belén García Carretero «*el criterio del centro de intereses económicos es un criterio determinante de la residencia fiscal que, atendiendo al tenor literal de la norma, operará de forma inmediata y sin la existencia de previsión legal alguna que evite los efectos derivados de su concurrencia en caso, por ejemplo, de presentar un certificado acreditativo de residencia fiscal en otro país*». Aunque, como ya hemos indicado, por la jurisprudencia consultada y a tenor del artículo 105 de la LGT, entiendo que el contribuyente podrá aportar toda prueba válida en Derecho en caso de que considere que su residencia se encuentra en otro Estado.

Por último, siguiendo a Pilar Álvarez Barbeito y Jose Manuel Calderón Barbeito, a la hora de determinar el centro de intereses económicos habrá que atender al ejercicio en cuestión de forma completa y no al momento de devengo. «*A mayor abundamiento, y en relación con la fecha a la que debe atenderse para verificar la localización en España del núcleo o base de actividades o intereses económicos, lo cierto es que autorizadas voces vinculadas a la Administración tributaria española mantienen que hay que considerar si tal centro de intereses se localizó en territorio español durante la mayor parte del tiempo de duración del respectivo período impositivo. Es decir, debe rechazarse la evaluación de la localización de la situación económica del contribuyente a la fecha de devengo del IRPF, esto es, al día 31 de diciembre de cada año natural [...]*». Este razonamiento parece bastante lógico, de lo contrario cabría la posibilidad de que un contribuyente que hubiese tenido su centro de intereses económicos hasta, por ejemplo, el 26 de diciembre de un año (y luego cambiase por determinadas circunstancias a otro país), no fuese considerado residente en España.

1.3 El vínculo familiar

Este es el último criterio que se prevé en la Ley para concretar la residencia de una persona física. Con él se pone todavía más de manifiesto la amplitud con la que está confeccionada la Ley.

Cuando no se haya podido acreditar la residencia conforme al criterio de los 183 días ni conforme al criterio de intereses económicos, y siempre que el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél se presumirá que el contribuyente tiene su residencia habitual en España. Tal y como se desprende del propio precepto, se trata de una presunción *iuris tantum*.

¹² García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. Pág. 23.

El profesor Pablo Chico de la Cámara¹³ explica que este criterio tiene su origen en «la Ley de 1978 configurándose a través de una presunción *iuris et de iure*. La justificación de esta presunción que no admitía prueba en contrario podía buscarse en la asimilación que establecía la Ley 44/1978 de la unidad familiar como una unidad de tributación, lo que obligaba como es sabido a acumular todas las rentas en una única declaración». A partir de la Ley de 1991, esa presunción torna a la configuración actual y, por tanto, recaerá sobre el contribuyente la carga de la prueba que, normalmente, se desvirtuará aportando un certificado de residencia tal y como hemos comentado anteriormente.

Para poder aplicar esta presunción, todos los miembros de la unidad familiar (el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél) deberán ser residentes en España conforme alguno de los criterios explicados con anterioridad. Si, por ejemplo, uno de los hijos de la familia tuviese su residencia en otro Estado, no podrá operar esta presunción. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2012¹⁴ se expresó que «*pues bien, ante todo, ha de rechazarse que sea aplicable, como alega la recurrente, la presunción iuris tantum que establecían las leyes de 1991 y 1998, aún entendida a sensu contrario, no ya sólo porque admitía prueba en contrario, sino porque para que jugase debían residir en España tanto el cónyuge como **todos los hijos** menores, aludiendo sólo la documentación presentada al acogimiento de un niño a finales de 1997, y su residencia principal efectiva en Estados Unidos*».

Como indica Belén García Carretero, este es un criterio personal. «*Son numerosos los países que acuden a criterios de esa naturaleza para determinar la residencia en su respectivo territorio y tanto la OCDE, en su Modelo de Convenio, como en los propios Convenios firmados por nuestro país para evitar la doble imposición, se recoge la figura de centro de intereses vitales como el segundo de los criterios a los que acudir con la finalidad de dirimir los conflictos de doble residencia*»¹⁵.

Por último, la doctrina seguida plantea, creo que correctamente, que el legislador amplíe esta presunción a otro tipo de unidades familiares, más aún cuando se ha experimentado una notable evolución en este sentido desde el origen de la norma. Hoy en día quedarían fuera de esta presunción, entre otros casos, cónyuges que tienen a su cargo hijos mayores de edad declarados incapaces judicialmente, parejas de hecho, matrimonios sin hijos, etc. En todos esos casos se entiende que concurre una convivencia efectiva, que es precisamente el fundamento de la presunción tal y como se configura actualmente.

¹³ Pablo Chico de la Cámara, "Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala", edición 2007, pág. 136.

¹⁴ STS Sentencia de 16 junio 2011. Recurso de casación número 4029/2008.

¹⁵ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. pág. 24.

2. EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS

Una vez analizada la residencia desde el punto de vista de la legislación fiscal y la jurisprudencia, pasaremos a analizar cómo tributan los trabajadores desplazados a territorio español. En primer lugar, tomaremos en consideración aquellas personas físicas que se trasladan hasta territorio nacional y adquieren la residencia en nuestro país para, posteriormente, detenernos en aquellas que se desplazan a España para trabajar, pero no adquieren su residencia aquí.

Según la Fundéu¹⁶ «*impatriado, para referirse 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’*».

Fundamentalmente esta figura se encuentra regulada en el artículo 93 de la Ley del IRPF, en los artículos 113 a 120 del 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 de Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, **Reglamento del IRPF**) y en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, **Ley del IRNR**).

2.1 Trabajadores desplazados a territorio español que adquieren la residencia

El artículo 93.1 de la Ley del IRPF preceptúa que «*las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el 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 [...]*». Es decir, la Ley da a los trabajadores que se desplazan a territorio español, y que además adquieren aquí su residencia fiscal, la posibilidad de tributar por el IRPF o por el IRNR, pero manteniendo la condición de contribuyentes del IRPF.

Conviene analizar si cualquier persona física que haya adquirido su residencia por cualquiera de los criterios que hemos analizado en el primer punto, y siempre

¹⁶ <http://www.fundeu.es/recomendacion/impatriado-es-un-neologismo-bien-formado-1220/>

que cumplierse con el resto de requisitos exigidos en la Ley, podría aplicarse este régimen especial.

Esta opción que otorga la norma fiscal la podrá ejercer aquellos trabajadores que adquieran su residencia como consecuencia de su *desplazamiento*. El único criterio a la hora de determinar la residencia es el criterio de los 183 días, pues ni tener en España el centro de intereses económicos ni la presunción familiar requieren una presencia física. Por ende, en principio, debemos descartar que las personas que hubiesen adquirido su residencia conforme a los dos últimos criterios puedan acogerse al régimen especial de impatriados.

No obstante, Pilar Álvarez Barbeito y José Manuel Calderón¹⁷ defienden que en determinados casos sí debería poderse aplicar el régimen especial cuando la residencia se hubiese determinado conforme a los otros dos criterios. Si bien es cierto que se refieren a la redacción anterior de la Ley cuando ésta exigía de forma expresa que los trabajos se realizasen efectivamente en España y, en caso de que parte de ellos se llevaran a cabo en el extranjero, se ponía una limitación cuantitativa.

En conclusión, hoy en día, tal como se encuentra redactada la norma, debe rechazarse la posibilidad de que las personas físicas que adquieran su residencia como consecuencia del criterio de centro de intereses económicos o la presunción familiar, puedan aplicarse el régimen especial de impatriados. En este mismo sentido la Dirección General de Tributos¹⁸ consideró que *«de acuerdo con la normativa señalada, pueden optar por este régimen especial las personas físicas que, como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, adquieran su residencia fiscal en España cuando cumplan las condiciones previstas legalmente. [...] En el caso planteado, según se manifiesta, el trabajador no adquirió su residencia fiscal en España con ocasión del desplazamiento a territorio español ordenado por su empleador, con efectos 1 de junio de 2011. En consecuencia, aunque en el año 2014 adquiera residencia fiscal en España por motivo del traslado de su familia a territorio español, el trabajador no podrá optar en 2014 por dicho régimen especial»*.

Es el propio artículo 115 del Reglamento del IRPF en su segundo párrafo el que señala que *«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»*.

2.1.1 Condiciones

Para que una persona que se desplaza a territorio español pueda aplicar este régimen especial deberá cumplir, en todo caso, los siguientes requisitos:

- a) Que no hubiese sido residente en España en los diez años anteriores a aquel en que se produzca el desplazamiento.

¹⁷ Pilar Álvarez Barbeito y José Manuel Calderón Carrero, "La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados", edición 2010, pág. 41.

¹⁸ DGT, Consulta vinculante núm. V2113/14.

- b) Que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, a excepción de la relación laboral especial de deportistas profesionales; o como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una sociedad en cuyo capital no participe o, en su caso, que la participación no lleve a la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre sociedades (una participación igual o superior al 25%).
- c) Que no obtenga rentas que pudiesen ser calificadas como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en España.

a. Criterio temporal

La Ley exige que el contribuyente que quiera aplicarse el artículo 93 no haya sido residente durante los diez años anteriores a aquel en que se produzca su desplazamiento. Se trata de un requisito objetivo que no ha lugar a dudas.

Probablemente, este lapso de tiempo tan dilatado obedece, como señala José Manuel Barreal García¹⁹, a que el régimen «*sólo sea de aplicación a personas físicas residentes fiscales en otro país que se desplacen a territorio español y evitar que se pueda aplicar a personas físicas que, siendo residentes fiscales en España, simuladamente cambien su residencia fiscal a otro país para inmediatamente volver a trasladar su residencia a España y disfrutar de un régimen de tributación más favorable que el aplicado cuando eran residentes fiscales en España. Por ello se ha establecido el plazo de 10 años durante el cual no pueden haber sido residentes fiscales en España, porque el fin del régimen especial no es el de actuar como un beneficio fiscal sino como un incentivo fiscal para que determinados trabajadores se desplacen a trabajar a territorio español*».

Por otro lado, desde un punto de vista personal, creo que el plazo de diez años resulta excesivo puesto que cada vez es más frecuente una movilización geográfica por motivos laborales. Si lo comparamos con algunos de los países de la Unión Europea observamos que el legislador debería realizar una modificación en tal sentido:

- En el Reino Unido no se prevé ningún límite temporal en este sentido.
- En Portugal para poder estar sujeto al régimen de “*residentes não habituais*” se exige no haber sido residente en los cinco años anteriores.
- En Francia se establece el mismo período de no residencia previo que en Portugal.
- Por último, 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.

El único país que tiene un límite temporal en este sentido similar a España es Austria, que prevé que el impatriado no podrá haber tenido una vivienda durante

¹⁹ Barreal García, JM. (2014) “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. Instituto de Estudios Fiscales. Colaboración 2/14.

los diez años anteriores a su desplazamiento. En cualquier caso, desde el punto de vista del Derecho Comparado este plazo resulta excesivo, por lo que resultaría conveniente que el legislador realizase una modificación en tal sentido.

b. Que el desplazamiento se deba a determinadas circunstancias

En concreto la letra b) del artículo 93 de la Ley del IRPF prevé dos supuestos:

- Como consecuencia de un contrato de trabajo.
- Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador con unas determinadas particularidades que analizaremos a continuación.

Lo primero que debemos destacar es que con la reforma que entró en vigor el día 1 de enero de 2015 se suprimió la posibilidad de que los deportistas profesionales pudiesen acogerse al régimen de impatriados. Hasta la fecha eran muchos los deportistas que se habían acogido al artículo 93, por esa razón se llevo a cabo dicha modificación, puesto que el objetivo original de la norma era atraer a trabajadores altamente cualificados, como investigadores, directivos, etc. No obstante, resulta del todo incongruente que no sea la propia Ley la que exija de forma expresa determinados requisitos profesionales.

Por ejemplo, en los Países Bajos se puede apreciar de una manera evidente que el objetivo del régimen que tienen es precisamente ese, el de atraer a trabajadores altamente cualificados. Su texto normativo es únicamente «*de aplicación a trabajadores contratados en el extranjero que posean una específica cualificación escasa o inexistente en el mercado de trabajo holandés, añadiéndose al respecto en el artículo 9a.1 Uitv. besl. LB 1965 que para la verificación de este requisito se tendrán en cuenta factores como el nivel formativo del trabajador, la experiencia previa en puestos relevantes, etc. [...] si bien, no obstante lo anterior, la pretendida rigidez de este presupuesto se ve relativizada en cierta medida cuando a reglón seguido el artículo 9a. 2 Uitv. besl. LB 1965 sienta grosso modo que concurre el mismo cuando el trabajador desplazado haya desarrollado una experiencia de dos años y medio en puestos relevantes*»²⁰. Por ende, tendría sentido que el legislador acometiese una modificación en este sentido, que dejase de una forma más patente el objetivo que se quiere perseguir.

Este régimen podrá ser aplicado tanto a los trabajadores que inicien una nueva relación laboral en España, como aquellos que sean desplazados a territorio español por parte del empleador y exista una carta de desplazamiento. En consecuencia, si una persona física se desplaza para la búsqueda de trabajo no podrá aplicarse el régimen especial de impatriados, aunque posteriormente encentre aquí trabajo.

²⁰ 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.

Tal y como plantea Belén García Carretero²¹, nada nos dice la Ley acerca de la duración del contrato o qué pasaría si se extinguiese la relación laboral que motivó el desplazamiento del trabajador. La autora plasma en su manual las dos interpretaciones que ha realizado la doctrina en este sentido:

- *«Una interpretación consistente en considerar que la exclusión del régimen se produce si, en cualquier momento a lo largo de(l) plazo de aplicación del régimen especial, se incumple cualquiera de las condiciones. Siguiendo esta interpretación, la finalización del contrato de trabajo e inexistencia inmediata de uno nuevo generaría la exclusión del régimen.»*
- *Otra interpretación consistente en considerar que el cumplimiento de la condición analizada debe producirse en un momento concreto e inicial, cuando se produce el desplazamiento el cual debe ser originado como consecuencia de un contrato de trabajo. Por lo tanto, la posterior finalización del contrato de trabajo en ningún caso generaría la exclusión del régimen».*

Sin embargo, la Dirección General de Tributos, en sus últimas resoluciones al respecto, se ha decantado por un criterio más moderado entre ambos extremos. El consultante, persona física, planteó al precitado órgano si podía continuar acogido al régimen del artículo 93 cuando se extinguiese su relación laboral. Se concluyó que: *«En cuanto a la extinción de la relación laboral del consultante, si bien es cierto que una interpretación estricta 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 períodos 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 LIRPF»²².*

En conclusión, cuando se extinga la relación laboral, siempre que sea de forma transitoria, así como cuando nazca de una nueva relación laboral, ello supondrá la exclusión del régimen.

Respecto a esta condición se suprimió en la última reforma la necesidad de que los trabajos fuesen realizados «efectivamente en España». Por ello, un trabajador podrá ser empleado por una empresa residente en España y

²¹ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. Pág. 91.

²² DGT, consulta vinculante V1739-17. En este sentido, ver también: [V0432-17](#) y [V1053-17](#).

posteriormente realizar los trabajos en el extranjero. Incluso también podrá ser empleado por una entidad no residente puesto que también se eliminó esa obligación. Sin embargo, sí será importante que siga siendo residente en territorio español conforme al criterio de permanencia, puesto que todos los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos aquí.

Por otro lado, tal y como hemos comentado al principio también podrán acogerse a este régimen aquellas personas físicas que adquieran la condición de administrador en una sociedad en la que no participen o, en caso contrario, que no pueda determinarse la consideración de entidad vinculada. Esta circunstancia fue introducida por la Ley 26/2014, que entró en vigor el 1 de enero del año 2015.

Respecto a este requisito también se exige una relación de causalidad entre el desplazamiento a territorio español. Los contribuyentes, en la mayor parte de las consultas hechas a la Dirección general de Tributos²³, preguntan a dicho órgano si esta relación de causalidad es necesaria: *«Es decir, 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»*.

Esta última medida sí podría considerarse una medida encauzada a la consecución del fin que persigue el régimen de impatriados, puesto que en principio se presumen un alto nivel profesional a las personas que adquieren la condición de administradores. *«La inclusión de esta circunstancia, una vez más, puede considerarse coherente con la finalidad perseguida de atracción de talento, de mentes brillantes a nuestro país y permite la aplicación del régimen especial a las relaciones que no tienen carácter laboral sino mercantil aun cuando los rendimientos de las mismas se consideren como rendimientos del trabajo»*²⁴.

c. Que no obtenga rentas que pudiesen ser calificadas como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en España

Esta condición supone una limitación para los desplazados que únicamente obtengan rentas que no puedan ser calificadas como rendimientos del trabajo.

Esto, no obstante, podría suponer la vulneración del principio de igualdad, puesto que si lo que se persigue con este régimen es atraer personal cualificado a nuestro país, igualmente este tipo de trabajadores pueden únicamente obtener rentas mediante un establecimiento permanente, pero seguirían aportando un gran valor añadido.

Por ello, si se introdujese en la Ley una serie de requisitos profesionales que pusieran de manifiesto que el trabajador tiene efectivamente una alta

²³ DGT, consulta vinculante V0321/17.

²⁴ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. Pág. 93.

cualificación, podría eliminarse esta condición, puesto que se seguiría consiguiendo el objetivo que persigue este régimen. En este sentido, Pilar Álvarez Barbeito y Jose Manuel Calderón Carrero²⁵ señalan que «*el artículo 93 LIRPF establece una discriminación respecto de la impatriación o desplazamiento de trabajadores autónomos, empresarios o profesionales (no contratados por cuenta ajena), lo cual, como ya hemos indicado, suscita dudas sobre su compatibilidad con el principio de igualdad tributaria, dado que la justificación de la diferencia de trato no es evidente. Curiosamente, en otros países, como Portugal, no se ha establecido esta discriminación, de suerte que en el ámbito subjetivo del régimen se ha limitado de forma que sólo sea susceptible de aplicación de determinados sujetos en virtud de su cualificación profesional o especialidad sean potencialmente generadores de valor añadido a la economía nacional*». Esta reflexión parece acertada porque en Portugal, como en los Países Bajos, además, también están previstos una serie de requisitos profesionales, lo que conduce a una mejor consecución de los objetivos marcados por estos regímenes.

Por otro lado, y como anécdota, este requisito fue introducido inicialmente en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2004, que se aprobó mediante el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, y no en la Ley entonces vigente. Ello supuso que el Tribunal Superior de Justicia de Madrid elevase una cuestión de ilegalidad ante el Tribunal Supremo por considerar que concurría un exceso reglamentario del apartado b) del artículo 111 del Real Decreto Real Decreto 1775/2004. El Tribunal Supremo declaró ilegal el precepto pues consideró que: «*Parece, por tanto, indudable que la excepción a la opción previamente concedida y contenida en el Reglamento y consistentes en que el optante no obtenga rentas que se podrían calificar como obtenidas mediante un establecimiento permanente no tenía cobertura en el texto del Real Decreto Legislativo*»²⁶.

2.1.2 Contenido del régimen

La norma da opción a elegir a los impatriados a tributar por el IRPF o por el IRNR, manteniendo en todo caso, la condición de contribuyentes por el primero de ellos. Si la persona física decidiese acogerse a la opción del artículo 93, entonces tributará únicamente por las rentas de fuente española conforme a lo establecido en la Ley del IRNR con ciertas particularidades.

En concreto, no se aplicarán los artículos 5,6,8,9, 10, 11 y 14 de la Ley del IRNR. Éstos se refieren, respectivamente, a la condición de contribuyente, a la residencia en territorio español, a la individualización de rentas, a los

²⁵ Álvarez Barbeito, P y Calderón Carretero, JM (2010) "La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados". Editorial Netbiblo, Pág. 52.

²⁶ Ver: STS de 16 de octubre de 2013. Cuestión de ilegalidad número 1/2013. En relación con ésta, ver Sentencia número 174/2013 de 21 febrero del TSJ de Madrid.

responsables del impuesto, a los representantes, al domicilio fiscal y a las rentas exentas.

La redacción del artículo 93, antes de la reforma que entró en vigor en el año 2015, exigía que para poder acogerse al régimen especial las rentas del trabajo no debían estar exentas conforme a la Ley del IRNR. Pues bien, con la nueva Ley casi ningún tipo se verá exenta de tributación. En concreto no se encontrarán exentas:

- Las rentas mencionadas en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del IRPF, salvo alguna en particular.
- Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.
- Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley del IRPF.

Junto a esas rentas que ya no se considerarán exentas cuando el contribuyente decida acogerse al régimen de impatriados, debemos añadir que las rentas del trabajo de fuente extranjera también serán gravadas en España tal y como preceptúa el apartado segundo del artículo 93 de 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*». Esto fue introducido igualmente en la reforma del año 2015.

Sin duda, tal y como expresa Belén García Carretero, esta es una medida más que criticable pues puede suponer «*un pequeño desincentivo en la medida en que reduce una de las principales características del régimen especial, la tributación sólo por las rentas obtenidas en territorio español, al incrementar el número de rentas que se entienden obtenidas en el mismo*»²⁷.

Desde el punto de vista del Derecho Comparado encontramos Estados como Portugal que no gravan las rentas de fuente extranjera «*(salvo que hayan sido obtenidas en territorios calificados como paraísos fiscales) siempre que sean efectivamente gravadas en la fuente o puedan gravarse en la fuente de acuerdo con lo dispuesto en los CDI celebrados por Portugal*»²⁸; y encontramos otros Estados como Francia que gravan de forma limitada ciertos rendimientos obtenidos en el extranjero.

Si bien es cierto que en 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*

²⁷ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá., Pág. 95.

²⁸ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá., Pág. 86.

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».

En cualquier caso, a raíz de la última reforma, conviene hacer números antes de acogerse a este régimen especial pues no siempre resultará beneficioso.

Se gravarán acumuladamente todas las rentas obtenidas por el contribuyente obtenidas durante el año natural, sin que quepa compensación alguna entre ellas.

A la hora de la liquidación deberemos obtener primeramente la base liquidable general y la base del ahorro.

La primera de ellas está integrada por las rentas que no se incluyan dentro del artículo 25.1 apartado f) de la Ley del IRNR. Y a la base liquidable general se le aplicarán los siguientes tipos:

Euros	Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24%
Desde 600.000,01 euros en adelante	45%

Esta es otra de las novedades que introdujo la modificación del año 2015. Hasta entonces una de las condiciones que debían cumplirse en todo caso es 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»*. Pensamos que es una modificación positiva puesto que, desde el punto de vista del Derecho Comparado, al menos en los Estados que hemos consultado, ninguno de ellos tiene en sus regímenes de impatriados una limitación cuantitativa. Además, si lo que se busca es atraer personal cualificado, este tipo de trabajadores no suelen tener precisamente unos rendimientos bajos.

De otra parte, la base liquidable del ahorro estará integrada por las rentas que se incluyen el artículo 25.1 del apartado f) de la Ley del IRNR:

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad;
- intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; y
- ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

A ésta se le aplicarán, igualmente, los porcentajes que aparecen reguladas en el apartado segundo de la letra e) del artículo 93.2 de la Ley del IRPF:

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

Por ejemplo, si una persona física tuviese unos rendimientos del trabajo de 80.000 euros, una renta de 2.000 euros provenientes del alquiler de un inmueble sito en España y unas rentas de 50.000 euros como consecuencia de la venta de un inmueble.

La base liquidable general alcanzaría los 82.000 euros. Aplicando el porcentaje del 24%, la cuota correspondiente serían 19.680 euros.

Por otro lado, la base liquidable del ahorro la conformarían los 50.000 euros. Los porcentajes se aplicarían de la siguiente manera:

Hasta 6.000 euros.....	1.140 euros
<u>Resto 44.000 euros.....</u>	<u>9.240 euros</u>
	10.380 euros

Con la suma de ambas obtendremos la cuota íntegra total.

A ésta habrá que aplicarle las deducciones del artículo 26 de la Ley del IRNR, éstas son, las posibles donaciones que hubiese hecho el contribuyente y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre sus rentas. Además, también se aplicará la deducción por doble imposición que hemos comentado anteriormente. Y con ello obtendremos, finalmente, la cuota diferencial.

Sobre los rendimientos del trabajo se aplicará un porcentaje de retención e ingresos a cuenta del 24%. Si éstos superasen los 600.000 euros se aplicará, sobre el exceso, el porcentaje del 45%.

Estarán obligadas a practicar retenciones las entidades o establecimientos permanentes donde la persona física realizase los trabajos.

Finalmente, hemos de indicar que no se prevé la posibilidad de hacer la declaración conjunta, pues los cónyuges que se desplacen a territorio español no podrán acogerse a este régimen especial.

En otros Estados, como en Austria, sí se prevén unos beneficios por desplazarse por motivos de trabajo junto a sus familiares. *«De conformidad con la normativa austriaca, el reembolso de los gastos en los que haya incurrido el trabajador como consecuencia de su desplazamiento, no constituyen renta imponible. Además, estará exenta la renta que haya percibido dicho sujeto por su viaje y el de su familia a Austria así como el transporte de sus pertenencias. [...] Finalmente, en la normativa austriaca se prevé una deducción de 110 euros al*

mes por cada niño que viva con el trabajador y asista a una escuela privada»²⁹. Quizá se podrían plantear beneficios fiscales, en este sentido, para los familiares desplazados.

2.1.3 Elementos temporales de aplicación del régimen

Los trabajadores desplazados a territorio español podrán acogerse al régimen de impatriados durante seis años. Se empezará a computar éstos el año en que el contribuyente adquiera su residencia como consecuencia de su desplazamiento³⁰.

Este plazo es bastante similar desde el punto de vista comparativo con otros Estados de nuestro entorno. Francia y Austria tienen planteado un plazo de seis años y los Países Bajos de ocho. Portugal tiene establecido un periodo de diez años, pero con una característica muy particular: en caso de que el contribuyente no haya agotado el periodo de diez años por cambio de residencia, podrán volver a retomarlo más adelante.

Por último, Reino Unido no tiene fijado un plazo máximo para la aplicación del régimen. No obstante, *«con la finalidad de reforzar la aplicación del régimen y compensar la ausencia de tributación sobre las rentas extranjeras no remitidas, en el año 2008 introdujo un gravamen a tanto alzado de 30.000 libras esterlinas anuales (**Remittance Basis charge**)»*. Actualmente, el *Remittance Basis charge* se encuentra fijado en 50.000 libras.

Para el ejercicio de la opción se deberá comunicar a la Administración, mediante el modelo 149, que el contribuyente desea acogerse a dicho régimen. Una vez presentado el modelo, la Administración deberá expedir, cuando así lo considere oportuno, en el plazo máximo de diez días hábiles, un documento acreditativo en el que conste el acogimiento al régimen de impatriados.

Sin embargo, el documento que expida la Administración no es determinante, puesto que cuando el contribuyente procede a realizar la comunicación a la Administración mediante el modelo 149 no habrá cumplido, en principio, uno de los requisitos del artículo 93 de la Ley del IRPF, la permanencia en territorio español más de 183 días.

²⁹ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. Págs. 84 y ss.

³⁰ El artículo 115 del Reglamento del IRPF expresa: «Este régimen especial 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 lo establecido 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.

2.1.4 Renuncia y causas de exclusión

El artículo 118 del Reglamento del IRPF regula: «*Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento*».

Si bien, ya hemos mencionado *ut supra* que cuando un contribuyente perdiese el empleo que motivó el traslado y permanezca desempleado de forma temporal y por un corto período de tiempo, la DGT considera que ello no supondrá la exclusión del régimen de impatriados. Lo mismo debemos entender, aunque no haya habido pronunciamiento expreso, en el caso de que el contribuyente se hubiese desplazado como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una sociedad.

Cuando se dé el incumplimiento de alguna de las condiciones que motivaron la aplicación del régimen especial, el contribuyente, en el plazo de un mes, deberá comunicar a la Administración tal circunstancia a través del modelo 149.

Del mismo modo, el retenedor del contribuyente deberá recalcular las retenciones conforme al artículo 87 del Reglamento del IRPF y comunicar, igualmente, dicha situación a la Administración.

Por otro lado, el contribuyente también tiene la posibilidad de renunciar al régimen tal y como lo regula el artículo 117 del Reglamento del IRPF. Ésta solo podrá efectuarse durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efecto.

En todo caso, tanto si el contribuyente ha renunciado al régimen, como si ha quedado excluido del mismo, no podrá volver a acogerse al régimen de impatriados.

Por último, los impatriados «*podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden*». En concreto, podrán obtener el «*"Certificado de residencia fiscal en España" se expedirá para acreditar, en general, la residencia en territorio español*».

2.2 Constitucionalidad del régimen del artículo 93 y sus normas de desarrollo

El régimen que acabamos de exponer siempre se ha visto envuelto en polémica. Son numerosos los autores que han puesto en tela de juicio la constitucionalidad del régimen aplicable a los impatriados que adquieren en España su residencia.

En términos generales, son dos los principios que algunos autores han manifestado que podrían vulnerar este régimen especial: el principio de capacidad económica y el principio de igualdad.

El principio de igualdad ante la Ley, citando al Tribunal Constitucional, *«impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos»*³¹.

En relación con esto último, Alfonso Sanz Clavijo, cita a Gorospe de Oviedo, quien afirma en su obra que *«es discutible que la lesión del principio de igualdad tenga una justificación adecuada y que sea proporcionada a la finalidad que se pretende conseguir, especialmente a la vista del ámbito personal de aplicación del régimen —que no se restringe a trabajadores cualificados que tengan una especial pericia difícil de encontrar en el país—, y del alcance de la lesión de la igualdad —hasta 19 puntos porcentuales de diferencia durante seis años—, no faltando quien ha ido más lejos y ha llegado a sostener que esta diferencia de tratamiento es tan grosera que no es posible encontrar en la Constitución regla o principio alguno bajo el cual encontrara amparo la discriminación producida por el artículo 93 de la LIRPF. Por esa razón huelga realizar un juicio de proporcionalidad que realizara un control de idoneidad de la medida adoptada»*.

No obstante, el primero de los autores acaba concluyendo que *«teniendo en cuenta estas posiciones doctrinales, se cree que ha de estarse con esta mayoría pues lo cierto es que la diferencia de tratamiento en el IRPF que introduce el régimen de impatriados resulta razonable desde un punto de vista constitucional. En efecto, ante la indubitada necesidad de internacionalizar y hacer más atractiva la economía española en el ámbito de una economía globalizada, lo que se pretendió con el artículo 93 LIRPF fue instaurar un régimen especial de tributación en el IRPF con el que se pretendía atraer empresas y centros de decisión empresarial a territorio español mediante la concesión de beneficios fiscales a sus directivos y personal cualificado, decisión del legislador que*

³¹ STC número 295/2006 de 11 octubre de 2006.

encuentra justificación, como se dijo, en diversos preceptos constitucionales, especialmente en el artículo 130. 1 CE»³².

No estamos de acuerdo con la conclusión a la que llega el profesor Sanz Clavijo, puesto que la razón de ser del régimen es la de atraer personal especialmente cualificado. En este sentido, ya hemos señalado a lo largo del trabajo la necesidad de que el legislador introdujese en la norma una serie de requisitos profesionales, como ocurre en las legislaciones de otros países de la Unión Europea. Tal y como está configurada la norma hoy en día, salvo los deportistas profesionales, cualquier tipo de profesional que cumpla con las condiciones exigidas en la Ley puede acogerse a este régimen especial, desvirtuándose, por tanto, el objetivo perseguido por la norma.

En cualquier caso, y como bien afirma el precitado autor «la tributación de los impatriados a (generosos) tipos de gravamen reducidos no es la medida más proporcional a la finalidad que se pretende alcanzar con el régimen especial del artículo 93 LIRPF, pues la misma también podría conseguirse con una imposición privilegiada que compense exclusivamente los mayores gastos que comporta la situación de impatriación, otorgándose a tales efectos beneficios fiscales que disminuyan la presión fiscal sobre los rendimientos del trabajo, pero no tipos de gravamen reducidos que, al aplicarse indistintamente, aligeran la imposición de todas las rentas y rendimientos, aunque la obtención de éstos no esté relacionada con la finalidad que se pretende alcanzar con el régimen de impatriados».

Por otro lado, Belén García Carretero apunta que «La medida analizada, también puede suponer una vulneración del principio de capacidad económica. En este sentido algún autor ha reconocido que la aplicación del régimen especial, regatea el principio de capacidad económica, ya que en lugar de tributar a tarifa progresiva por rentas mundiales, se pasa a hacerlo por rentas de exclusiva fuente española y a un tipo inferior en casi la mitad, así como a sujetar al Impuesto sobre el Patrimonio solo los bienes y derechos situados en España»³³.

En conclusión, creemos nuevamente que es necesario afrontar una reforma de la Ley para resolver las cuestiones controvertidas que plantea el régimen actual.

2.3 Opción para contribuyentes residentes en otros estados miembros de la unión europea

³² 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.

³³ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. pág. 103.

Una vez analizada la tributación de los trabajadores desplazados a territorio español y que adquieren su residencia en el mismo, vamos a proceder a estudiar el régimen opcional al que pueden acogerse los residentes de un país miembro de la Unión Europea que obtengan rentas del trabajo de España pero que no obtengan la residencia en el mismo.

Se encuentra regulado en el artículo 46 de la Ley del IRNR y desarrollado del artículo 21 al 24 del Reglamento del IRNR.

Este régimen opcional tiene su origen en la Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 “*relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen*” (94/97/CEE). El régimen tiene el objetivo de garantizar plenamente la libre circulación de personas, pues la fiscalidad se consideraba como un posible obstáculo a la libre circulación de personas. «*En efecto, esta libre circulación todavía se ve obstaculizada por determinadas disposiciones fiscales cuya aplicación supone que, en muchos casos, las personas que hacen uso de dicha libertad para ejercer su actividad en un Estado miembro distinto del de su residencia, están sujetas al impuesto sobre la renta en este último en unas condiciones menos favorables que los residentes en dicho Estado*»³⁴.

2.3.1 Requisitos

El artículo 46 de la Ley del IRNR preceptúa:

«El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no

³⁴ Exposición de motivos Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 “relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen” (94/97/CEE).

Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo».

Por tanto, el primer lugar hay que acreditar el domicilio o la residencia habitual en otro país de la Unión Europea. Aunque la norma no determina mediante qué medio de prueba debe acreditarse Belén García Carretero expresa que «en la práctica se viene exigiendo la aportación de un certificado acreditativo de la residencia expedido por las autoridades fiscales del país de que se trate, aunque, desde nuestro punto de vista, debe considerarse como válido cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho»³⁵.

En segundo lugar, el contribuyente debe haber obtenido en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, al menos, el 75 por ciento de la totalidad de sus rentas.

Esto se desprende, entre otros, del caso *Wielockx*, en el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en una cuestión prejudicial, consideró que «*no obstante, procede admitir que el sujeto pasivo no residente, que trabaja por cuenta ajena o propia, que percibe la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos en el Estado en que ejerce sus actividades profesionales se encuentra, objetivamente, en la misma situación, por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que el residente en dicho Estado que ejerce en él las mismas actividades. Ambos son gravados solamente en ese Estado y la base imponible de su impuesto es la misma*»³⁶.

Así se plasmó, posteriormente, en la ya citada Recomendación de la Comisión: «*La aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 estará subordinada a la condición de que las rentas contempladas en el apartado 1 del artículo 1 que sean imposables en el Estado miembro en el que la persona física no sea residente, constituyan como mínimo un 75 % de la renta total imponible de dicha persona durante el año fiscal*».

Para calcular el cómputo de las rentas no podremos tener en cuenta las rentas reguladas en el artículo 7 de la Ley del IRP, ni las contenidas en el artículo 14 del Reglamento del IRNR, puesto que el apartado a) regula que para poder aplicar el régimen opcional esas rentas deben haber tributado efectivamente por el IRNR.

Por último, la renta obtenida durante el ejercicio en España debe ser inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente por el IRNR y que la renta obtenida fuera de España haya sido inferior a dicho mínimo.

³⁵ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. 105.

³⁶ STJUE de 11 de agosto de 1995 asunto C-80/94.

Según Belén García Carretero este nuevo criterio fue introducido «*con el objetivo de favorecer a los contribuyentes no residentes con bajos ingresos, garantizándoles el poder disfrutar, al igual que los contribuyentes residentes, de la exención de un determinado importe mínimo de su renta respetando así las exigencias derivadas del principio de capacidad económica. Pero lo cierto es que con esta medida también se favorece a todas aquellas personas que tengan mayores cargas familiares [...]».*

2.3.2 Contenido

A la hora de liquidar el impuesto la propia Administración tributaria deberá calcular el importe del IRPF, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Se incluirán todas las rentas obtenidas por el contribuyente, así como las circunstancias personales y familiares que se hubiesen acreditado por el contribuyente;
- será, igualmente, de aplicación lo relativo a los tipos de gravámenes del artículo 66 de la Ley del IRPF;
- posteriormente, se fijará el tipo medio de gravamen que se aplicará a la base liquidable.

Una vez obtenido el resultado de las operaciones anteriores, si aquél es «*inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período por el contribuyente en concepto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, incluyendo los pagos a cuenta, por las rentas obtenidas en territorio español, la Administración tributaria procederá, previas las comprobaciones necesarias, a devolver el exceso al mismo, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo siguiente».*

Por otro lado, la aplicación está sujeta a la previa petición por parte del contribuyente, que deberá aportar los documentos acreditativos de las condiciones que exige el artículo 21 del Reglamento del IRNR. En general deberá aportarse: un certificado de residencia fiscal, declaración de las rentas mundiales obtenidas por el contribuyente, declaración de las rentas obtenidas en territorio español y todo documento que ponga de manifiesto la tributación efectiva por el IRNR.

La administración dispone de un plazo de seis meses, a contar desde el día de la presentación de la solicitud, para resolver lo que proceda. El silencio, en este caso, se entenderá negativo.

Para Belén García Carretero, el hecho de que este régimen sólo pueda ser de aplicación a petición del contribuyente puede ser considerado contrario «*a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sentada con ocasión del caso Schumacker (STJCE de 14 de febrero de 1995, Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker,*

As. C-279/93, Rec. 1995) dónde se establece que el Estado de empleo debe otorgar al no residente las mismas ventajas fiscales que a los no residentes, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares, y que esta actuación debe realizarse de oficio, es decir, sin necesidad de que la solicite el contribuyente»³⁷.

El Tribunal de Justicia, en la Sentencia que acabamos de citar, consideró que *«en una situación como la del presente asunto, el Estado de residencia no puede tener en cuenta la situación personal y familiar del sujeto pasivo, puesto que la carga fiscal en ese país es insuficiente para permitirlo. Cuando así sucede, el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar del extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y que se le concedan las mismas ventajas fiscales»*.

No obstante, nos podríamos cuestionar las dificultades en las que se verían inmersos los Estados, para recabar la información necesaria y cerciorarse del cumplimiento de los requisitos por parte de los contribuyentes. Pero eso es otra cuestión que resuelve el Tribunal de Justicia en la misma Sentencia: *«En efecto, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), ofrece posibilidades de obtener informaciones necesarias comparables a las existentes entre los servicios tributarios a nivel interno. Por tanto, no existen obstáculos de carácter administrativo que impidan tener en cuenta, en el Estado en que se ejerce la actividad, la situación personal y familiar del no residente»*.

Puesto que en principio el contribuyente será gravado por su renta mundial en el Estado de residencia, *«la Administración tributaria española pondrá en conocimiento de la Administración tributaria del Estado de residencia del solicitante que el mismo ha sido objeto de un procedimiento tributario en territorio español, desarrollado en cumplimiento de la incorporación a nuestro ordenamiento de la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 21 de diciembre de 1993»³⁸*.

Por último, el artículo 21.3 preceptúa que: *«Los contribuyentes por este Impuesto que formen parte de alguna de las modalidades de unidad familiar establecidas en el apartado 1 del artículo 82 de la 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 patrimonio, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este*

³⁷ García Carretero, B. (2015) "Régimen fiscal de expatriados e impatriados". Editorial Juruá. pág 115.

³⁸ Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre de 2015.

capítulo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el título IX de la citada Ley».

Para ello, todos los miembros de la unidad familiar deberán acreditar su residencia en territorio español, así como solicitar la aplicación del régimen. Además, deberán cumplir las condiciones de los apartados a) y b) del artículo 21.1 del Reglamento del IRNR.

Pero sin duda, lo más llamativo de esto último es lo que señala Belén García Carretero: *«A la vista de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen opcional en la TRLIRNR y de lo establecido en la LIRPF con relación a la tributación conjunta, podemos concluir que únicamente las familias cuyos miembros sean contribuyentes por el IRPF o sean no residentes a los que se pueda aplicar el régimen opcional, pueden beneficiarse de la aplicación del régimen de tributación conjunta. No será, por tanto, éste el caso de aquellas unidades familiares formadas por residentes en nuestro país y por no residentes en el mismo»*. Por tanto, cabe la posibilidad de que determinadas personas físicas no puedan acogerse a los beneficios familiares en ningún Estado, algo que parece ir en contra de la jurisprudencia comunitaria.

A modo de ejemplo, queremos citar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto 152/73. En ella el Tribunal, manifestó: *«Considerando que tanto las normas sobre igualdad de trato del Tratado como la del artículo 7 del Reglamento n° 1612/68, no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación encubierta que, aplicando otros criterios de diferenciación conduzca de hecho al mismo resultado»*³⁹.

³⁹ STJUE de 12 de febrero de 1974, asunto 152/73.

3. CONCLUSIONES

A modo de conclusión extraemos los siguientes apuntes:

1. Puesto que cada vez es más frecuente el desplazamiento internacional de trabajadores, los Estados han pasado a competir con el objetivo de atraer a sus fronteras el mayor capital posible. España, en este sentido, y como tantos otros países, ha configurado un marco fiscal especial para atraer personal cualificado.
2. Éste permite que, bajo el cumplimiento de una serie de condiciones, los impatriados que adquieran su residencia en el territorio nacional tributen por el IRNR a un tipo fijo considerablemente bajo y con un límite cuantitativo. De esa forma, solo tributarán por las rentas de fuente española y no por la renta mundial, como cualquier otro residente en España.
3. Una de estas condiciones es que 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. Creemos que este criterio debería flexibilizarse y adecuar este requisito temporal al resto de legislaciones de los países de nuestro entorno. En este sentido el profesor Alfonso Sanz Clavijo puntualiza que se debería adoptar *«una solución como la del régimen neerlandés en virtud de la cual se descuenta de la duración del régimen de impatriados el plazo de tiempo que el trabajador desplazado haya sido residente durante los años anteriores»*.
4. Por otro lado, cuestionamos la constitucionalidad del régimen según la configuración actual, puesto que podría vulnerar el principio de igualdad y el principio de capacidad económica. En este sentido creemos necesario que el legislador acometa una reforma incluyendo una serie de requisitos profesionales a aquellos que quieran acogerse al régimen (puesto que se persigue atraer personal cualificado); y, de otra parte, establecer la tributación por la renta mundial para eludir situaciones de doble residencia.
5. Por otro lado, la norma, actualmente, no permite que los trabajadores adquieran obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Sin embargo,

en una hipotética reforma fiscal en la que se incluyesen unos requisitos profesionales, se debería permitir que los contribuyentes obtuviesen este tipo de rentas, puesto que no sería incompatible con aquello que persigue el régimen.

6. Por otra parte, para solventar el problema de la posible vulneración del principio de capacidad económica, y como ya hemos apuntado al mencionar al profesor Alfonso Sanz Clavijo, *«tendría mayor coherencia con la finalidad del régimen de impatriados otorgar, por ejemplo, importantes reducciones sobre la base imponible atendiendo a los gastos derivados de la situación de impatriación —tal y como se contempla en la normativa reguladora de los regímenes de impatriados neerlandés y francés, y a imagen del beneficio fiscal previsto para los impatriados interiores en el artículo 20. 2 letra b) LIRPF— que conceder tipos de gravamen reducidos para todos o algunos de los rendimientos obtenidos por los impatriados —que es lo que sucede en los regímenes de impatriados español y portugués respectivamente—, pues con esta última opción se estaría otorgando (inmerecidamente) un tratamiento tributario privilegiado, no sólo a los gastos derivados de la situación de impatriación, sino también a los sueldos y salarios de los impatriados que se corresponden con el desarrollo normal de sus empleo y que hubieran igualmente percibido si el trabajo lo hubieran realizado en el Estado de origen del trabajador, no debiendo por ello ser beneficiados fiscalmente ni escapar en consecuencia de la incidencia de la progresividad»*⁴⁰.
7. Por último, España también ha configurado un régimen para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siguiendo la Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993.

La aplicación de éste régimen está supeditada a la previa solicitud por parte del contribuyente. Sin embargo, esto podría ser contrario a la jurisprudencia comunitaria, puesto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró que la aplicación debía de llevarse a cabo de oficio. Puesto que, además, los Estados poseen los mecanismos necesarios para cerciorarse del cumplimiento de los requisitos que exigen las legislaciones internas (siguiendo la Recomendación de la Comisión) para la aplicación del régimen. Por ello, sería deseable acometer una reforma en ese sentido.

⁴⁰ 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.

4. **FUENTES CONSULTADAS**

Manuales

- Álvarez Berbeito, P. y Calderón Carretero, JM. (2010) “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados”. Editorial Netbiblo.
- Chico de la Cámara, P. (2007) “*La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el derecho comparado*” en “*Estudios en homenaje al profesor Pérez Ayala*”. Editorial Dykinson.
- García Carretero, B. (2015) “*Régimen fiscal de expatriados e impatriados*”. Editorial Juruá.

Artículos

- Barreal García, JM. (2014) “*El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma*”. Instituto de Estudios Fiscales. Colaboración 2/14. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_02.pdf.
- 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: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2013_02.pdf.

Textos normativos

- 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 Patrimonio.
- Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- 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 febrero.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Recomendación de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 ((94/97/CEE).
- Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre de 2015.

Jurisprudencia y resoluciones

- DGT, consulta vinculante número V0321/17.
- DGT, consulta vinculante número V1739-17.
- DGT, consulta vinculante número V2113/14.
- DGT, consulta número 0296-02.
- SAN de 28 de noviembre de 2002. Recurso contencioso-administrativo núm. 273/2000.
- STJUE de 12 de febrero de 1974, asunto 152/73.
- STJUE de 11 de agosto de 1995, asunto C-80/94.
- STC de 11 octubre de 2006, número 295/2006.
- STS 4 de julio de 2006. Recurso de Casación número 3400/2001.
- STS de 16 junio 2011. Recurso de casación número 4029/2008.
- STS de 5 julio 2012. Recurso de Casación número 2627/2009.
- STS de 16 de octubre de 2013. Cuestión de ilegalidad número 1/2013.
- ATS de 14 de junio de 2017. Recurso de Casación núm. 906/2017.