



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

FACULTAD DE DERECHO

PCEO DERECHO/ADE

TRABAJO FIN DE GRADO

Exportación e importación de talento en el IRPF

Alumno: Jorge Gómez Quirós

Convocatoria: Extraordinaria segundo semestre.

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es realizar un estudio de las medidas fiscales establecidas en el IRPF como respuesta a la creciente movilidad internacional del trabajo. Se analizarán tanto las establecidas con el propósito de facilitar la exportación de talento español al extranjero y la expansión internacional de las empresas españolas, como las confeccionadas para incrementar el atractivo fiscal de nuestro país a fin de atraer a un mayor número de trabajadores cualificados y permitir, con ello, mejorar el desarrollo económico y empresarial de nuestro Estado.

ABSTRACT

The aim of this paper is to carry out a study of the tax measures established in personal income tax in response to the growing international mobility of labour. For those established with the aim of facilitating the export of Spanish talent abroad and the international expansion of Spanish companies, as well as those designed to increase the fiscal attractiveness of our country in order to attract a greater number of qualified workers and thus improve the economic and business development of our State.

ÍNDICE

RESUMEN.....	2
ABSTRACT	2
ÍNDICE	3
1. INTRODUCCIÓN	4
2. LA EXPORTACIÓN DE TALENTO SEGÚN EL IRPF. EL EXPATRIADO.....	5
2.1. Concepto y cuestiones generales.....	5
2.2. Consecuencias de la expatriación en la residencia fiscal del trabajador desplazado.....	13
2.3. Exenciones previstas en el IRPF para los expatriados que mantienen la condición de residente fiscal en España	20
2.3.1. El Artículo 7.P) de la LIRPF.....	20
2.3.2. Régimen de excesos	26
2.3.3. Régimen general de dietas.....	28
3. IMPORTACIÓN DE TALENTO EN EL IRPF. EL IMPATRIADO.	30
3.1. Evolución del régimen general tributario del impatriado. “La Ley Beckham”.	30
3.2. Requisitos del régimen del impatriado.....	33
3.3. Contenido del régimen del impatriado.	38
3.4 Tratamiento del impatriado en otros ordenamientos de nuestro entorno.	42
CONCLUSIONES	45
BIBLIOGRAFÍA.....	47

1. INTRODUCCIÓN.

La globalización ha traído consigo la necesidad de que las empresas y los Estados se esfuercen en articular estrategias que les permitan incrementar su competitividad a nivel internacional. Así, la tendencia a la movilidad internacional supone un reto desde la perspectiva económica y jurídica para ambos. Normalmente, dicha movilidad lleva aparejada un carácter temporal, es decir, la duración parece ser un aspecto que está muy presente a la hora de poner nombre, en la práctica empresarial, a las diversas situaciones que se agrupan en el género de la movilidad transnacional¹. Entre ellas surgen conceptos como el de expatriado, aquel que vive fuera de su patria, o impatriado, que, como se podrá comprobar en estas páginas, se vinculan más a la importancia que las partes dan, en la estructura contractual, a la movilidad que a la mera duración del desplazamiento.

En el ámbito comunitario, dichos desplazamientos, motivados por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el cual se reconoce el principio de libre circulación de personas dentro del mercado interior, se han convertido en un fenómeno cada vez más presente en nuestra sociedad en ambos sentidos; es decir, personas físicas y jurídicas con residencia fiscal en España que se desplazan al extranjero para desempeñar sus actividades y, por el contrario, trabajadores y empresas extranjeras que llegan a España en busca de oportunidades laborales, tanto de carácter temporal como permanente². En ambos casos, y en el ejercicio de adaptarse a la creciente movilidad internacional del trabajo, el legislador español ha introducido un conjunto de medidas tributarias consciente tanto de la necesidad de favorecer fiscalmente la exportación de talento hacia el extranjero, los llamados expatriados, con la finalidad de incrementar la competitividad e internacionalización del entorno empresarial español, como de la importancia de atraer trabajadores no residentes y cualificados desarrollen su actividad en nuestro Estado, los denominados impatriados, beneficiando el crecimiento empresarial y la generación de valor añadido a nuestra economía³.

¹Vid. GÓMEZ ABELLEIRA, F.J., "Expatriación y ley aplicable a la relación laboral", *Revista de Información Laboral* núm. 11/2016, Lex Nova, Madrid, 2016, pág. 19 ss.

²Vid. ALMAGRO MARTÍN, C., *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Dykinson S. L., 2019, pág. 11.

³ Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P., y CALDERÓN CARRERO, J., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, La Coruña, 2010, pág. 3.

Para ello, el presente trabajo ahondará, en primer lugar, en el concepto de expatriado y las consecuencias que se derivan del mismo tanto desde la perspectiva de la empresa, que deberá configurar una política fiscal que facilite el ejercicio de la expatriación, como de las implicaciones del trabajador desplazado y la afectación sobre la fijación de su residencia fiscal. Además, analizaremos en profundidad los diferentes beneficios fiscales que la normativa del IRPF ha dispuesto en favor de los expatriados, con la finalidad de favorecer la exportación de talento español al extranjero y la internacionalización empresarial española. Seguidamente, se efectuará un análisis de la evolución del tratamiento fiscal que ha recibido el impatriado en nuestro país, y la influencia de la famosa Ley Beckham en su configuración. Una vez abordadas todas estas cuestiones, se examinarán los requisitos y el contenido del régimen especial de impatriados vigente en nuestro Estado, se destinará un último capítulo a estudiar distintos modelos europeos que también han adoptado regímenes especiales con ciertas finalidades similares para, finalmente, realizar las conclusiones del presente trabajo.

2. LA EXPORTACIÓN DE TALENTO SEGÚN EL IRPF. EL EXPATRIADO.

2.1. CONCEPTO Y CUESTIONES GENERALES.

Desde hace casi un siglo la Organización Internacional del Trabajo -de aquí en adelante OIT- ha tratado de definir, desde la perspectiva laboral, el concepto de expatriado como respuesta al fenómeno de la emigración en busca de un puesto de trabajo. Como consecuencia de ello, surgió el Convenio sobre los trabajadores migrantes, donde se establecía el régimen jurídico, social y económico al que debían hacer frente los Estados a la hora de regular la situación de los “emigrantes laborales” con el fin de atraer y mantener el flujo de movilidad internacional de talento y mano de obra⁴.

Más tarde, y a medida que se incrementaba el fenómeno de la globalización, se apreció la necesidad de configurar una regulación que garantizase los principios de seguridad jurídica e igualdad de trato a los trabajadores, en el seno de una empresa, desplazados al extranjero con carácter temporal para la prestación de actividades, en un lugar de

⁴ Convenio C097 - *Convenio sobre los trabajadores migrantes (revisado)*, 1949 (núm. 97). (s. f.). Ilo.org.

destino distinto del ordinario, los llamados “*global nomads*”⁵. A raíz de ello, surge la transformación del concepto de “movilidad por el empleo” frente al de “movilidad del empleo”⁶.

No obstante, y como se mencionaba en el párrafo anterior, la globalización ha supuesto la piedra angular sobre la que gira todo el concepto de movilidad internacional del trabajo, ya que, gracias a ello, el empleador ha encontrado mayores facilidades a la hora de entablar relaciones comerciales en otros Estados, lo que en gran parte ha fomentado dicha transferencia de talento. Ello se hace más patente tras la unificación de los Estados europeos en la Unión Europea -de aquí en adelante UE- y la ratificación del TFUE, documento en el que, entre otras, se desarrollan las bases de colaboración y coordinación entre los Estados miembros para la movilidad laboral y el fomento de la libre circulación de trabajadores y de personas en territorio de la Unión. Adicionalmente, multitud de directivas y reglamentos comunitarios posteriores han ahondado en este concepto, efectuando una interpretación más amplia⁷. A este respecto, podemos mencionar la Directiva 2004/38/CE la cual ha establecido un periodo de tres meses para que todo ciudadano pueda circular y residir en territorio comunitario, limitado, en caso de superar el plazo mencionado, a la obtención de recursos suficientes, cuando no desempeñe un trabajo remunerado por cuenta ajena. También ha modificado el concepto de miembro familiar, limitado con anterioridad al cónyuge y los descendientes menores de veintiún años y ascendientes a su cargo, a las parejas registradas como tal, siempre y cuando exista una categoría análoga en el ordenamiento jurídico del Estado receptor con independencia de la nacionalidad⁸.

Sin embargo, la regulación comunitaria no solo ha normativizado las cuestiones de libre circulación y estancia en un Estado miembro sino también los derechos de los trabajadores desplazados⁹. Así es como el Convenio de Roma de 1980 ha concretado las reglas para fijar la normativa aplicable al contrato laboral del trabajador desplazado

⁵El concepto de *global nomads* nace a raíz del informe “Global Thinking. La batalla por el talento”, realizado por *ERES Relocation Services* y el *International Research Center on Organizations* (IRCO)-IESE, un documento que analiza las nuevas tendencias en procesos de movilidad geográfica laboral. En él se trata a los *global nomads* como aquellos que ven en la movilidad internacional una vocación que satisface sus objetivos profesionales y vitales.

Los expatriados dejan paso a los Global Nomads. (s/f). Blogcanalprofesional.es. de <http://joseantoniocarazo.blogcanalprofesional.es/los-expatriados-dejan-paso-a-los-global-nomads>

⁷Vid. Tratado 326/384 - *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, Bruselas, 2012, art. 45.

⁸Vid. Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo del 29 de abril de 2004 relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros.

donde, en principio, se efectuará en un acuerdo entre las partes, aunque en ocasiones sea necesario acudir al principio de "*lex loci laboris*"¹⁰. Esto supone que la nacionalidad del trabajador sea, ciertamente, irrelevante a la hora de facilitar la integración jurídica y laboral en el territorio comunitario y una garantía de que las condiciones contractuales, serán, al menos, las del Estado receptor. De ello se deriva que, si una entidad española envía a un trabajador para prestar un servicio al extranjero con carácter temporal, se aplicará la normativa del Estado receptor, sin perjuicio de los posibles acuerdos extracontractuales entre expatriado y empresa que puedan mejorar su posición inicial, como podría ser la aplicación de la normativa del Estado de origen, que sería en nuestro caso la española.

Por otro lado, el propio Convenio de Roma deja claro que, cuando el trabajador desempeñe funciones en más de un país, se aplicarán a la hora de regular su contrato laboral, las leyes del Estado donde radique el empleador. Además, la utilización de todos estos principios y conceptos referidos con anterioridad se fundamentan en la prestación de un servicio efectivo y en ningún caso puede considerarse un desplazamiento formativo como movilidad laboral.

Una vez expuestas estas consideraciones, podemos concluir que la condición de expatriado es una consecuencia de la globalización en el campo laboral, y que el concepto, y, en consecuencia, su régimen jurídico, se proyecta sobre aquellos trabajadores que, siendo residentes en España, se desplacen al extranjero para desarrollar allí una actividad laboral. La expatriación determina la necesidad de adoptar mecanismos que contribuyan a mejorar los procesos de internacionalización de las empresas españolas y, por tanto, su competitividad, extremo que, en última instancia, también redundará en beneficio de nuestra economía¹¹. No obstante, y a pesar de que en la actualidad el traslado físico y efectivo es condición necesaria para concretar la expatriación, deberán tenerse en cuenta las nuevas modalidades de trabajo asociados al impacto de la COVID-19, como el teletrabajo, que pueden matizar dicho concepto y, en consecuencia, la forma de tributación de esta modalidad laboral.

Por otro lado, las implicaciones tanto fiscales como económicas y sociológicas, no solo afectan al propio trabajador desplazado sino también a la empresa contratante. Como

¹⁰Vid. CARRIL VÁZQUEZ, X.M., "Aspectos laborales y de seguridad social de los pabellones de conveniencia", *Revista Española de Derecho del Trabajo* núm. 108, 2001, pág. 926.

¹¹ÁLVAREZ BARBEITO, P., y CALDERÓN CARRERO, J., *La tributación en el IRPF en los trabajadores expatriados e impatriados*, op.cit., pág. 111.

hemos visto, la expatriación, o desplazamiento de trabajadores al extranjero durante un periodo más o menos prologando¹², supone una herramienta importante a la hora de internacionalizar la actividad empresarial y comercial de las entidades. Sin embargo, no solo derivan consecuencias para los empleados desplazados. En este sentido, a las empresas también se les plantearán una serie de problemas que necesitan ser cubiertas a fin de preservar, en estas condiciones, una buena gestión del personal a su cargo. Así mismo, deberá concretarse el tipo de desplazamiento al extranjero que van a efectuar sus empleados, bien si va a tener un carácter permanente en el país de destino, en cuyo caso podría determinarse una contratación local, o si, por el contrario, va a tener una duración temporal de corta o larga duración donde podría atenderse a distintas posibilidades como viajes esporádicos o puntuales para así no modificar el centro de trabajo ordinario del trabajador.

En los últimos años se ha visto como el concepto propio de expatriado, que con anterioridad se vinculaba a puestos de trabajo con alta cualificación, ha experimentado un importante cambio, incluyendo también a trabajadores de cualquier categoría, tipo, o formación y que ,por ende, hace aún más relevante el configurar una serie de normas y criterios específicos que regulen el régimen tanto laboral como tributario al que deben hacer frente los trabajadores expatriados para que en ningún caso pueda las diferencias económicas, tributarias, e incluso sociales, suponer un obstáculo para la libre circulación de ese empleado. Recordamos que este desplazamiento no solo va a afectar al propio trabajador sino también al núcleo o unidad familiar al que pertenece.

Siguiendo el estudio efectuado por IESE Business School “la perspectiva de la expatriación desde el punto de vista de la empresa resulta vital para entender la complejidad de las asignaciones internacionales de sus empleados”¹³. Con carácter general, las empresas con procesos de internacionalización más experimentados y desarrollados suelen disponer de manuales de expatriación (o políticas de expatriación) que regulan los complementos retributivos tanto en especie como dinerarios derivados del desplazamiento al extranjero (vivienda, vehículo, mudanza, diferencial del coste de vida, primas por expatriación, plus de peligrosidad o condiciones adversas; por el contrario, las entidades menos desarrolladas en este aspecto no suelen tener configurados estos documentos de homogeneización retributiva para cada país o lugar

¹² Protocolo de expatriación de la Unión General de Trabajadores (UGT), en colaboración con el Sindicato Provincial del Metal, Construcciones y Afines de Unión General de Trabajadores (MCA)

¹³ ÁLVAREZ NOVOA, M., y GÓMEZ LOPEZ-EGEA S., “Políticas de expatriación en multinacionales; visión de las personas”, *Estudio IESE School, 2011*, Pamplona, pág. 3 ss.

de destino, sino que se realizan con carácter más individualizado, lo que dificulta en mayor medida la gestión de la expatriación y, finalmente, genera diferencias entre el colectivo de expatriados.

Las relaciones laborales tienen lugar en un mundo jurídicamente fraccionado, consecuencia directa de que la expatriación esté sujeta a una pluralidad jurisdiccional y normativa¹⁴. Por ello, se deberán tener en consideración las respectivas normas tributarias de los Estados receptores, a fin de dar respuesta a las posibles discriminaciones derivadas del diferente tratamiento fiscal de los países receptores para los expatriados, ya que, en función del contexto individual de cada uno, pueden darse situaciones en las que determinados expatriados se ven beneficiados, fiscalmente hablando, y otros no. Como vemos, las necesidades empresariales de concretar medidas que garanticen un trato igualitario a sus trabajadores desplazados y a la vez mantengan el atractivo de la expatriación, hace que surjan las políticas de expatriación, cuyas finalidades son:

1. Establecer procedimientos de gestión del proceso de expatriación.
2. Concretar un tratamiento consistente y equitativo en todas las compañías del grupo y unidades de negocio.
3. Regular las condiciones generales y económicas de los empleados en movilidad internacional.

Dentro de los deberes de la empresa en relación con sus expatriados y la política aplicable a ellos, la residencia fiscal se mantiene como un elemento clave para poder determinar las obligaciones tributarias derivadas de la actividad laboral efectuada en el extranjero. Atendiendo a nuestro ordenamiento, si, por un lado, el empleado mantiene su residencia fiscal en España, la entidad deberá abonar e ingresar las retenciones correspondientes conforme a lo establecido en la normativa del IRPF, con la posibilidad de aplicar las exenciones previstas en dicha normativa en el marco de los desplazamientos internacionales. Sin embargo, en el caso de que el empleado se considere no residente, la sociedad solo tendrá el deber de practicar retenciones sobre los rendimientos del trabajo cuando estos deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en el territorio español, según el artículo 13.1.c del LIRNR.

¹⁴Vid. GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J. *Derecho Internacional Privado*, Aranzadi, 2014, Pamplona, pág. 2.

En la articulación de una política de expatriación empresarial, para tratar de concatenar una serie de medidas homogéneas para los trabajadores desplazados y evitar posibles inconvenientes laborales y económicos, surge la necesidad de fijar dentro de la empresa una misma política de equiparación fiscal. En la actualidad encontramos, principalmente, tres tipos de políticas de equiparación fiscal:

A) Protección fiscal (*tax protection*)

Esta política pretende que el empleado desplazado no pague más impuestos de lo que pagaba en el país de origen. En este caso, lo que se efectúa es una comparativa entre el impuesto efectivamente satisfecho en el país de destino y el que se hubiese soportado por haber prestado tal servicio en España. La cuestión radica en determinar qué sucedería en los diferentes casos posibles por la aplicación de esta política. No obstante, y a pesar de que políticas de expatriación varían en función de las empresas, la tendencia es que, si el impuesto efectuado en el país de origen, España en nuestro caso, fuese mayor al que se realizó en el receptor, el expatriado habría obtenido un beneficio fiscal por este desplazamiento. En caso contrario, la empresa compensaría al trabajador con la diferencia. No obstante, este tipo de políticas no suelen aplicarse en el entorno del régimen de expatriación ya que suponen una contradicción con la naturaleza propia de las políticas de equiparación fiscal que pretenden reducir las diferencias que suponen los desplazamientos entre los expatriados; en este caso varios trabajadores que generan un mismo salario bruto, desempeñando las mismas funciones, percibirían ingresos netos diferentes en función de la normativa tributaria del Estado receptor.

Por tanto, del lado de la empresa, este tipo de políticas facilitarían la gestión y planificación de las políticas de expatriación; sin embargo, en el caso de que el impuesto en el país receptor sea superior al de España, deberá, el trabajador desplazado, soportar el coste tributario adicional debiendo abonarlo al expatriado. No obstante, su principal inconveniente vendría en la comparativa interna con otros expatriados, en cuyo caso, en función del resto de países al que estuviesen destinados, el trabajador podría verse ciertamente perjudicado. Además, en estos casos, el expatriado sería el responsable de cumplir las obligaciones tributarias y fiscales en ambos Estados, teniendo que esperar a que la empresa le “devolviese” esa diferencia o exceso entre ambos.

B) Ecuación fiscal (tax equalization)¹⁵

Esta segunda política trata de solventar los posibles inconvenientes surgidos en el anterior apartado, al garantizar al empleado que, en ningún caso, efectuará el pago de un impuesto superior al de su país de origen pero que tampoco se verá beneficiado por la baja tributación que el país receptor pueda tener¹⁶. De esta manera, lo que se intenta es impedir que puedan existir diferencias entre expatriados destinados en diferentes Estados, desempeñando mismas funciones, con sueldos brutos análogos o similares y que, una vez efectuados los gravámenes correspondientes, pudiesen surgir desfases cuantitativos significativos, lo que generaría una situación de cierta inestabilidad y malestar en el seno de la empresa y que perjudicaría el atractivo de determinados Estados con tributaciones no tan bajas como las de otros. Aquí, por tanto, el trabajador ni se beneficia ni se ve perjudicado fiscalmente por su traslado al extranjero, y suele considerarse como la política por excelencia en el ámbito de las empresas multinacionales o en aquellas que expanden sus actividades empresariales fuera del territorio de su país.

Por tanto, dado que el empleado comenzará a trabajar en otra jurisdicción, es posible, y frecuente, que sus retribuciones estén sometidas a tributación en dicha jurisdicción y no en su país de origen, y con este sistema se garantiza que la tributación del empleado ha de ser exactamente la misma que hubiese soportado en el caso de no haber sido desplazado. No obstante, como señalábamos con anterioridad, cada empresa determina el nivel de protección a través de sus políticas de expatriación (rentas personales frente a rentas del trabajo, etc.).

Normalmente, para el cálculo de las posibles desviaciones derivadas de los distintos sistemas fiscales se utiliza el impuesto "HIPO". No obstante, las retenciones correspondientes tanto al impuesto real en origen como en destino deberán ser practicadas por la empresa¹⁷.

¹⁵ Ecuación fiscal viene de la palabra inglesa "*Tax Equalization*" o "Equiparación de impuestos". El objetivo de esta política es resolver el posible perjuicio fiscal que un empleado sufriría como consecuencia de su desplazamiento.

¹⁶ Vid. MATA RODRIGUEZ, M., "IRPF y nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes: tratamiento fiscal de las retribuciones pagadas en España a los Trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero", *Revista Quincena Fiscal* núm. 22/1999, Aranzadi, S.A.U, Cizur Menor. 1999, pág. 2.

¹⁷ El impuesto HIPO, o también conocido como impuesto hipotético, es un cálculo que se efectúa al inicio de cada ejercicio como método para conocer el cálculo de la tributación que el empleado hubiera soportado en el país de origen en el caso de haber permanecido allí, y que tras la finalización del ejercicio fiscal se compara con el hipotético definitivo. En caso de haber diferencias deberán compensarse en ambos sentidos.

En este tipo de políticas las empresas son las que hacen frente a la declaración por parte del trabajador, que recibe directamente la cantidad íntegra correspondiente, teniendo que ser la propia entidad la que lleve a cabo la gestión administrativa; de ello se deriva una situación beneficiosa para ella en los casos en los que la tributación sea inferior a la española o de origen, mientras que en la situación inversa la empresa deberá asumir los costes. No obstante, es una política que genera muchos más beneficios que la anterior, puesto que, a pesar de que la empresa deba asumir costes administrativos que anteriormente no debía de soportar, genera una mayor estabilidad en cuanto a las relaciones intrapersonales con los expatriados.

C) Laissez Faire

El último sistema es el menos flexible en cuanto a las condiciones tributarias del país de destino, en favor o detrimento del empleado. En este caso, el trabajador asume sus impuestos en el país de destino, a diferencia de lo que sucedía en los dos sistemas anteriores donde la empresa hacía frente a los mismos y en función del resultado y del sistema, devolvía, recibía o mantenía. Es por ello por lo que el trabajador va a ser quien afronte el beneficio o pérdida correspondiente¹⁸.

Este sistema es poco frecuente en la práctica y se asemeja a la situación en la cual no existe una política de expatriación. Por un lado, la empresa se ve beneficiada al no tener que asumir ni los costes de administración y gestión, ni tampoco a soportar el sobrecoste de sistemas tributarios más exigentes. Sin embargo, este sistema limitaría en muchas ocasiones las expectativas de expansión transnacional a aquellos Estados con cargas tributarias superiores al Estado de origen, ya que los expatriados no tendrían una motivación económica de viajar a dichos países teniendo que buscar la empresa otras alternativas para mantener el atractivo de estos.

Desde la perspectiva del trabajador, aunque podría aprovecharse de los Estados con baja tributación en comparación con el de origen, supondría un sobrecoste el atender el encargo de trabajos en países con sistemas tributarios elevados, además de generar sinergias negativas entre los diferentes expatriados.

¹⁸Vid. MASANET RIPOLL, E., OSVALDO ESTEBAN, F., "Una mirada a la emigración española cualificada reciente: estado de la cuestión y enfoques teóricos", Universidad de Valencia, 2018, pag.3.

En conclusión, podemos afirmar las implicaciones que la expatriación determina sobre la empresa condicionan la política y ética empresarial, el atractivo a la exportación de talento y, por ende, la expansión internacional de la empresa. El objetivo final no será otro que el de proteger al empleado ante los posibles impactos de tributación que puedan derivar de su desplazamiento además de limitar cualquier tipo de incertidumbre.

Se ha dicho en relación con este sistema que las empresas suelen mantener el contrato y la cotización del trabajador en su lugar de origen. En el ámbito de la tributación, que en las asignaciones de larga duración suele situarse en el país de destino, las compañías establecen sistemas de equalización que permiten que la empresa y el empleado compartan los costes fiscales del desplazamiento y evitan que la tributación genere agravios comparativos entre los trabajadores enviados al extranjero en función del país al que sean destinados y la fiscalidad de cada uno de ellos. El objetivo es mantener la equidad”¹⁹

2.2. CONSECUENCIAS DE LA EXPATRIACION EN LA RESIDENCIA FISCAL DEL TRABAJO DESPLAZADO.

Partiendo del concepto teórico de expatriado y teniendo en cuenta la afectación económico-tributaria de la expatriación sobre la empresa, se vuelve imprescindible, en la práctica, conocer si el trabajador va a ser residente fiscal en España o no, para poder determinar el régimen aplicable, ya que el tratamiento será total diferente entre uno y otro²⁰.

En la actualidad tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -de aquí en adelante IRPF- como la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes-de aquí en adelante IRNR- regulan las cuestiones relacionadas con la residencia fiscal y su régimen aplicable. Por un lado, esta última define el concepto del “no residente”; sin embargo, no tiene una eficacia real a la hora de concretar la residencia fiscal o no en territorio español, sino que la calificación de esta viene derivada de los criterios establecidos en el Art.9 de la LIRPF, donde se establece:

¹⁹ Granados, Ó. (2014, junio 17). *Los expatriados lidian con el fisco*. El País. https://elpais.com/economia/2014/06/13/actualidad/1402680441_890323.html

²⁰ MACARRO OSUNA, J.M., “Supuesto de sujeción por la renta mundial IRPF sin que medie presencia física en territorio español”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional 7/2018*, Dialnet, Logroño, 2018, pág.43.

“Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél’.

Como vemos, el legislador ha utilizado tres criterios alternativos para considerar a un sujeto como residente en España a efectos de su contribución al IRPF²¹:

- Vinculación económica, por radicar en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos
- Vinculación física, por la permanencia en territorio español más de 183 días
- Vinculación familiar: mediante una presunción iuris tantum de residencia del contribuyente si residen su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad.

De esta manera, nos podríamos encontrar ante dos situaciones:

²¹Vid. ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, Lex Nova, Valladolid, 2008, pág. 141.

1. No residente en España: el contribuyente tributará por el IRNR si obtiene rentas en España.
2. Residente en España: será contribuyente por el IRPF por su renta mundial, pudiendo ser aplicable, en su caso, la exención contenida en el artículo 7.P) LIRPF.

No obstante, podría darse un tercer caso de que el trabajador sea no residente en todos los países del mundo, incluso en España, es decir, que no sea residente fiscal en ningún Estado. Así, por ejemplo, hay países en los que no adquieres la residencia fiscal hasta que lleves allí 5 años (como puede ser Sudáfrica) pero bastaría con estar trabajando allí un año completo (de enero a diciembre) para ser considerado no residente en España. En esta situación, serías no residente en ambos países y tributarías por la renta de la fuente de ese país (en España por lo generado en España y en Sudáfrica por lo generado en Sudáfrica), dando como resultado, que no tributarías en ninguno de esos Estados por la renta mundial. Por eso, es mejor referirse a residente o no residente en España ya que, bajo la normativa española, es lo único que puede definirles puesto que el estatus fiscal que recibas en el extranjero es independiente de la residencia fiscal en España.²² Sin embargo, algunas voces han abogado por emplear otros elementos, más allá de la presencia física, para establecer la conexión personal con un Estado.

Así pues, el objetivo será tratar de encuadrar a cada trabajador expatriado en su condición o no de residente fiscal en España, teniendo en cuenta no solo el criterio temporal, sino también cuestiones económicas y personales, sin que exista un orden de preferencia entre unos u otros²³. Además, y a pesar de que en muchas ocasiones se haya utilizado la permanencia del núcleo familiar en España como elemento clave, se trata de una presunción que admite prueba en contrario. Por tanto, y a la vista está, las dificultades a la hora de fijar la residencia fiscal o no en España, pero que resulta imprescindible conocer el tratamiento en ambas situaciones, para analizar en profundidad el concepto de la expatriación. Además, debemos tener en cuenta que, a pesar de que los Estados miembros tengan reservado el derecho a seguir aplicando preceptos tributarios que diferencien entre los residentes y los no residentes, dicha

²² La consolidación del estatus fiscal lo define la normativa fiscal del país de destino.

²³Vid. VILCHES DE SANTOS, "Conflictos de doble residencia fiscal" en AAVV. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro", *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro 3/2018*, Dialnet, Logroño, 2018, pág. 59.

reserva de soberanía fiscal no es absoluta, en modo tal que, como dice el propio artículo 65.3 del TFUE, las normas fiscales, en ningún caso, pueden discriminar por razón de la residencia²⁴.

Un ejemplo práctico podría ser el de aquel trabajador, empleado de una compañía holandesa, que se desplaza a España a inicios de año junto a su familia, la cual viaja meses más tarde. La permanencia en territorio español es superior a 183 días, hecho por el que podría ser considerado como residente, pero la legislación holandesa considera que el elemento clave es el de centro de intereses vitales, en este caso Holanda, ya que su familia ha pasado la mayoría del tiempo en territorio holandés. Aquí, al existir este tipo de disyuntiva donde el trabajador puede tener doble residencia, se acude al Convenio de Doble Imposición -de aquí en adelante CDI- entre España y Holanda, que acaba determinando la residencia en este último. Como podemos ver, los CDI ratificados por España con terceros Estados sirven, principalmente, para determinar, aclarar y concretar exactamente donde se es residente cuando el trabajador, por concurrencia de los requisitos, se convierte en “doble residente” o residente fiscal en dos Estados. Además, todos los Convenios de Doble Imposición determinan, en base al precepto cuarto, apartado segundo, del MCOCDE, una serie de normas imperativas de residencia fiscal para aquellas cuestiones en las que, por la aplicación de la normativa interna de los Estados parte en el CDI, se produzca tal problema, y que son los denominados como “*Tie breaker-rules*”²⁵.

Por otra parte, debemos tener en cuenta los denominados como “certificados de residencia fiscal” que sirven para poder acreditar la vinculación tributaria de un extranjero como residente fiscal y en muchos casos, o no se emiten, o bien se emiten, pero en términos no aceptados por la AEAT, como podría ser el caso de Arabia Saudí²⁶. En este sentido, la DGT ha concluido la necesidad de presentar este certificado de residencia fiscal para acreditar no solo la pertenencia tributaria a un Estado, en cuyo caso se exige que el mismo haya sido expedido por una autoridad fiscal competente,

²⁴Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “La Discriminación entre la Tributación de las Rentas de Residentes y No Residentes”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, Registradores de España, 2013, pág. 4.

²⁵Vid. GIL GARCÍA, E., “La residencia como criterio de aplicación de los CDI. La cláusula del centro de intereses vitales y otros criterios para resolver la doble residencia”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional 7/2018*, Dialnet, Logroño, 2018, pág. 362.

²⁶ Este sirve principalmente para acreditar ante la Administración Tributaria tu condición de residente fiscal y evitar la doble imposición, así como para aplicar los beneficios de los Convenios. Vid. DE LA FUENTE ALONSO, B., “La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas”, *Cuadernos Formación 6/21 Vol. 27*, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2021, pág. 121.

sino también a efectos del convenio que se pretende aplicar. No obstante, otros órganos y tribunales, como el Tribunal Superior de Justicia de Asturias y el de Madrid²⁷, han señalado que la acreditación de la residencia fiscal no se determina, únicamente, por medio de un certificado de residencia, sino también probando que se ha tributado por la renta mundial²⁸.

Adicionalmente, la acreditación de la residencia fiscal no se configura como la única cuestión problemática que puede derivarse de las actividades laborales realizadas fuera del territorio nacional. Por un lado, hay determinados Estados como es el caso de Reino Unido que contemplan diferentes categorías de residente fiscal o Argentina, India y Sudáfrica que consideran a un nuevo trabajador llegado a sus Estados como no residente durante los primeros cinco años²⁹. Por otro lado, se plantean problemas que atañen a diferentes tratamientos del ejercicio fiscal, esto es, que no siempre se considera año fiscal como el año natural en todos los Estados (Australia o Hong Kong) e incluso existen países en los que la residencia es parcial, en la cual puedes ser considerado como residente y no residente dentro del mismo periodo (Brasil). Además, como consecuencia de las restricciones de movilidad por la pandemia de la COVID-19, varios trabajadores desplazados permanecieron más tiempo que el inicialmente previsto en el país receptor. A este último respecto, la DGT, en consonancia con el TS, no contempla un elemento intencional en la determinación de su estancia, o no, en territorio español, sino que únicamente se tiene en cuenta si se ha permanecido (o no) en nuestro país más de 183 días a lo largo del año natural. Cuestión distinta es que, a efectos del correspondiente CDI, la residencia lo sea solamente en uno de los Estados contratantes³⁰.

En primer lugar, si el trabajador entiende que su residencia fiscal está en España, este tendrá el deber de tributar por toda su renta mundial en el periodo impositivo de enero a diciembre por obligación personal, sin perjuicio de la aplicación de alguna de las

²⁷ STSJAS 1166/2007 ES: TSJAS: 2007:504, recurso 34/2005, de 28 de septiembre de 2007 y STSJM 10594/2008 ES: TSJM: 2008:13461, de 23 julio de 2008.

²⁸Vid. SIMÓN ACOSTA, E. "A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España", *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm.917/2016, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pág. 2.

²⁹ *Ordinary resident, non-resident, resident but no ordinarily and resident but not domiciled.*

³⁰ Vid. MERINO JARA, I., "Determinación de la residencia fiscal en época de confinamiento", *Fórum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* nº 271, Dialnet, 2021.

exenciones que veremos en apartados sucesivos³¹. Adicionalmente, debemos tener en cuenta que, ante una duración más o menos prolongada en el extranjero, el trabajador puede haber efectuado alguna transacción económica o financiera que le obligue a presentar el Modelo 720³².

En caso contrario, en el supuesto de que el trabajador acabe ostentando la residencia fiscal en el país donde ha ejercido efectivamente el servicio llevado a cabo este pasará, únicamente, a estar obligado a tributar por los rendimientos obtenidos en España, sin tributar, como rendimientos del trabajo, por las rentas obtenidas en el extranjero, incluso cuando hayan sido satisfechas por una entidad española o radicada en España. Por ende, y en relación con la cuestión anteriormente mencionada, el nacional expatriado que ha obtenido esa nueva residencia fiscal no podrá beneficiarse de las exenciones dispuestas en la LIRPF que veremos más adelante.

Además, a efectos prácticos y de implicación empresarial, el Modelo 247 es un documento que la empresa utiliza para empezar a retener al trabajador conforme a la normativa del IRNR en lugar de la del IRPF, con la finalidad de anticipar los efectos de la pérdida de la residencia fiscal, pero en ningún caso acredita que seas o no residente fiscal³³. El artículo 8.2 menciona que en aquellos supuestos en el que el traslado de la residencia fiscal del contribuyente se realice hacia un país categorizado como “paraíso fiscal”, no se producirá el cambio durante el periodo impositivo en el que se efectuó ni en los cuatro posteriores³⁴. En relación con esta cuestión, es necesario mencionar cómo

³¹ Donde se incluye el salario con independencia de donde se pague, sin perjuicio de las posibles exenciones que puedan practicarse.

³² El Modelo 720 es un documento informativo que pretende declarar la existencia de bienes inmuebles ubicados en el extranjero, así como los derechos que recaigan sobre este, cuentas bancarias, seguros, valores contables o cualquier otro elemento patrimonial radicado en el extranjero que supere, en cuanto a la suma total de los valores en ese Estado, los 50.000€. No obstante, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -de aquí en adelante TJUE- referida al asunto C-638/19, ha causado la modificación del modelo, al entender que la normativa impedía la prescripción, y que existía una falta de proporcionalidad en el régimen sancionador, al fijar unas cuantías que, en muchas ocasiones, superaba el valor de los propios bienes. Como consecuencia de ello, se ha producido la eliminación de la falta de prescripción de la Ley del Impuesto de Sociedades -de aquí en adelante LIS- determinando que estas infracciones prescribirán en el plazo de cuatro años, y que las sanciones derivadas de estas infracciones se someterán a las sanciones generales de la legislación tributaria. Por ello todos aquellos contribuyentes que hayan realizado los abonos voluntariamente podrán exigir la devolución correspondiente. Además, aquellos recursos firmes y desestimados podrían acarrear la responsabilidad patrimonial del Estado.

³³ Modelo informativo del desplazamiento al extranjero efectuado por trabajadores por cuenta ajena.

³⁴ Vid. GIL GARCIA, E., “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”, *Revista española de Derecho Financiero num.193/2022 parte Estudios*, Civitas SA, Pamplona, 2022, pág. 3.

España trata el concepto de paraíso fiscal a la hora de poder materializar el verdadero cambio o no, de residencia fiscal³⁵.

En último lugar, la LIRPF establece una serie de excepciones, en cuyo caso el contribuyente va a mantener su condición como residente fiscal en España sin necesidad de cumplir la condición de estancia en territorio nacional.³⁶ En consecuencia, la implicación de la expatriación sobre el empleado desplazado va a guardar una relación directa con la tributación por las rentas obtenidas en territorio extranjero, que dependerá en todo caso de las características del desplazamiento. Aun así, la condición de no residente quedará supeditada a la catalogación, por la legislación española, del Estado receptor como paraíso fiscal o no. Por último, y como veremos a continuación, las implicaciones que la expatriación genere sobre la empresa a través de las políticas de expatriación van a condicionar al expatriado y a la expatriación. Adicionalmente, y más allá de las consecuencias tributarias, dada la implicación en el trabajador desplazado, con relación a los aspectos laborales y de seguridad social derivadas de ese traslado a un tercer Estado, se derivan tres posibilidades:

- a) Mantenimiento de la relación laboral con la entidad originaria con la firma de un acuerdo de expatriación.
- b) Extinguir el acuerdo con la empresa originaria y firmar un acuerdo con una entidad del Estado receptor aplicándose las políticas laborales de dicho país.
- c) Suspender temporalmente el contrato con la entidad originaria, firmando en todo caso unas condiciones específicas de retorno, concretando la contratación con una entidad del país receptor.

³⁵ Un paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa, es un Estado que, atendiendo a su ordenamiento jurídico, ofrece una carga tributaria mínima o incluso nula. Recordamos que los CDI sirven principalmente para coordinar la lucha contra evasión fiscal a través de la fluidez y transferencia de información entre los Estados cooperantes y la aplicación de medidas tributarias que permitan un perfecto cumplimiento de la legalidad vigente. Por ello, los paraísos fiscales proporcionarían una información casi incuantificable. *El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero*, introdujo un segundo artículo en el Real Decreto 1080/1991, por el que se establece que los países y territorios a los que se refiere el art. 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor. No obstante, la UE tiene su propia lista, en base a sus propios requisitos y en la actualidad, tras la última conclusión del Consejo Europeo del 24.2.2022, son nueve los países que a vista de los criterios de la OCDE y en revisión de la UE son: Samoa, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de EEUU y Vanuatu.

³⁶ Artículo 10 LIRPF Miembros de misiones diplomáticas españolas.

1. Miembros de oficinas consulares.
2. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
3. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

En todo caso, y como vimos inicialmente con la definición de expatriado, desde el punto de vista de la Seguridad Social -de aquí en adelante SS- en aquellos casos en los que el trabajador se desplace de manera temporal o realice viajes esporádicos al tercer Estado mantendrá la aplicación de la legislación española³⁷. No obstante, en la circunstancia contraria, el empleado quedaría sometido a la normativa del Estado donde efectivamente preste los servicios, por medio de un contrato local, a pesar de que el contrato tenga ese carácter “global”³⁸.

2.3. EXENCIONES PREVISTAS EN EL IRPF PARA LOS EXPATRIADOS QUE MANTIENEN LA CONDICIÓN DE RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA.

2.3.1. EL ARTÍCULO 7.P) DE LA LIRPF.

Con relación a lo explicado en el presente trabajo, la expatriación supone un fenómeno laboral y tributario que afecta bidireccionalmente tanto al empleado destinado al extranjero como a la propia empresa, y ello, por las razones ya apuntadas y de acuerdo con el régimen establecido por cada ordenamiento, va a llevar aparejados unos beneficios fiscales por la prestación de ese servicio temporal fuera de nuestras fronteras nacionales con respecto a la remuneración obtenida en concepto de rendimientos del trabajo. La internacionalización empresarial ha supuesto un reto importante para la fiscalidad española a la hora de articular el método y los incentivos concretos para exportar talento nacional, con el fin de preservar e incentivar la competitividad.³⁹ Es por ello por lo que, tanto la LIRPF como el Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas -de aquí en adelante RIRPF- prevén en su articulado una serie de exenciones fiscales relacionadas con los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero⁴⁰. No obstante, dicha exención tendrá como ámbito subjetivo los

³⁷Vid. CASADO ABARQUERO, M., *La autonomía de la voluntad en el contrato de trabajo internacional*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 409.

³⁸ STJUE 10-3-2011, C379/09 (TJCE 2011, 49)

³⁹Vid. CORDON EZQUERRO, T, GUTIERREZ LOUSA, M y ARCE VILLEGAS, P., *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág.6.

⁴⁰ Art. 17 LIRPF “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.”

contribuyentes que tengan su residencia habitual en territorio español y que ejerciten dicho desplazamiento para efectuar trabajos o servicios por cuenta ajena.

El artículo 7 de la LIRPF establece un conjunto de rentas exentas de tributación en la normativa del gravamen y, dentro de estas, destaca el apartado décimo séptimo de este, donde se regulan los rendimientos del trabajo obtenidos efectivamente en el extranjero siempre que estos se realicen en favor de empresas no residentes en España o entidad española con establecimiento permanente en el extranjero, cuando se cumplan una serie de requisitos⁴¹. Guarda también especial relación con este precepto el artículo 6 del RIRPF donde se profundiza en las cuestiones determinadas en la ley del impuesto para la aplicación de tal exención. Los requisitos establecidos en el artículo 7.P) son:

1. Que se realice desplazamiento efectivo, veraz y real a un país extranjero
2. Que la ejecución de las actividades realizadas fuera del territorio nacional se efectuará para una empresa NO residente o para un establecimiento permanente de una entidad española en el extranjero
3. Que el país donde se realiza el trabajo efectivo posea un tributo homogéneo o similar en cuanto a naturaleza y condiciones al IRPF, y que dicho territorio no tenga la calificación reglamentaria de paraíso fiscal.

Dicha exención tendrá una cuantificación máxima de 60.100€, atendiendo a la totalidad de las rentas obtenidas como rendimientos del trabajo en el año natural con la aplicación de un criterio de proporcionalidad entre los días de estancia en el extranjero y en territorio nacional⁴². Además, como veremos más adelante, esta exención prevista en nuestro ordenamiento jurídico tributario es totalmente incompatible con el régimen de excesos, en relación con las dietas y asignaciones para gastos de locomoción descrito en el precepto noveno del RIRPF.

⁴¹ Un establecimiento permanente es “todo núcleo de actividades, por cualquier título, donde se disponga en territorio ajeno al propio, de forma CONTINUADA O HABITUAL de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice parte o la totalidad de sus actividades”.

⁴² A efectos prácticos, que el empleador no aplique la exención vía nómina, no modifica el hecho de que todos los requisitos necesarios para la aplicación del art. 7.P) de la LIRPF se cumplan. En la propia redacción no se especifica que dicha exención pueda ser aplicada únicamente por el empleador, sino que recoge específicamente que será el contribuyente quien pueda optar por la aplicación de la exención. Por tanto, al margen del cálculo de retenciones realizado por su empleador, como contribuyente, el trabajador desplazado estará legitimado para aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero a través de su declaración de renta.

A este propósito responde el hecho de que, a pesar de la definición que realiza la LIRPF con respecto al concepto de trabajo, la propia Audiencia Nacional -de aquí en adelante AN- se haya tratado de restar importancia a la cuestión de si nos encontramos ante una actividad laboral o mercantil⁴³. Básicamente, la jurisprudencia ha defendido que un consejero (que tiene relación mercantil con la empresa), puede disfrutar de la exención siempre que se cumplan el resto de los requisitos. Esto es muy habitual en empleados (altos directivos) que a su vez ostentan la condición de consejeros en la empresa⁴⁴.

A) Criterio previo y ámbito subjetivo: la residencia en España.

Como hemos visto, y analizaremos en profundidad en los epígrafes posteriores, la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.P) de la LIRPF exige el cumplimiento de tres requisitos. Sin embargo, y aunque explícitamente no se encuentre recogido en el articulado, la determinación de este precepto determina que el trabajador debe mantener su condición como residente fiscal en España, y por ende sujeto pasivo del IRPF⁴⁵. Esto hace que, si el efecto de la expatriación provoca la pérdida de la condición de residente fiscal en nuestro territorio, el sujeto no podrá aprovecharse de la exención.

En todo caso, y a pesar de que se cumpla el requisito previo del ámbito subjetivo de la exención, la propia LIRPF especifica una serie de excepciones relacionadas con circunstancias laborales y personales de los sujetos. En concreto:

1. Para los diplomáticos y funcionarios españoles con residencia en el extranjero
2. Para aquellos que trasladen su residencia a un país que tenga la consideración de paraíso fiscal⁴⁶.
3. Para los conocidos como “impatriados” los que nos referiremos en apartados posteriores del presente trabajo.

⁴³ TEAC Resolución nº 3934/2017 de 10 de julio de 2019.

⁴⁴ SAN 742/2020 ECLI: ES: AN: 2020:742, recurso 485/2017, de 19 de Febrero de 2020.

⁴⁵ Ya nos hemos referido en el apartado anterior a la configuración legal del concepto de residente fiscal en nuestro ordenamiento.

⁴⁶ Debemos recordar que la aplicación del criterio de cuarentena fiscal solo se aplica a personas con nacionalidad española, a este respecto la norma debería haberse extendido también a los extranjeros que hubiesen residido en España durante un determinado período de tiempo y que trasladen su residencia habitual a un paraíso fiscal.

Vid. CÁMARA BARROSO, M.C., “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional 7/2018*, Dialnet, Logroño, 2018, pág. 84.

B) Ámbito objetivo.

B.1) Desplazamiento real y efectivo al extranjero.

En primer lugar, debemos señalar que el trabajador expatriado que mantiene la residencia fiscal debe haberse trasladado efectivamente al extranjero para el desempeño de las funciones que le han sido encomendadas. Esta cuestión requiere la concreción propia de ese desplazamiento “real” y “efectivo” ya que se hace imprescindible a la hora de la aplicación del 7.P)

Por un lado, y desde un punto de vista material, la normativa no especifica la manera en la que han de prestarse esos servicios, ni las características propias del traslado, recogiendo un concepto bastante indeterminado del mismo, que, como consecuencia, hace que en ningún caso podamos descartar que los desplazamientos esporádicos, de mera supervisión o coordinación laboral, queden exceptuados⁴⁷. Sin embargo, lo que parece especificar implícitamente el precepto es la necesidad de que se haya efectuado un verdadero traslado al extranjero, debiendo entenderse, el concepto de “desplazamiento”, en su dimensión más amplia, incluyendo en él todos los días en que exista tal movimiento físico, que abarca el viaje de ida y el de regreso⁴⁸. Esta cuestión ha supuesto un problema a la hora de poder cumplir, correctamente, con otro de los requisitos dispuestos en el artículo mencionado. Durante el trayecto el trabajador expatriado puede sobrevolar espacio aéreo perteneciente a Estados catalogados reglamentariamente como “paraísos fiscales” y, por tanto, incumplir uno de los supuestos de obligado cumplimiento establecidos en la Ley y en el reglamento del IRPF. Sin embargo, la Dirección General de Tributos -de aquí en adelante DGT- ha concluido a través de una consulta vinculante la inclusión de la ida y la vuelta como parte del tiempo efectivo en el extranjero⁴⁹. Además, debemos tener en cuenta que no existe ninguna diferencia, a la hora de cuantificar el periodo fuera del territorio nacional, entre días hábiles y naturales⁵⁰. En último caso, referido a esta interpretación del requisito, y con la problemática que en muchas ocasiones ha provocado la COVID-19, la DGT ha

⁴⁷ STS 428/2019 ES: TS: 2019:1056, recurso 3774/2017, de 28 de marzo del 2019.

⁴⁸ Consulta vinculante V0140-1735.

⁴⁹ Consulta vinculante V2196-14. A esta cuestión, la propia DGT menciona que no se computarán los días festivos o fines de semana que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio del trabajo o una vez finalizados los mismos.

⁵⁰ STS 274/2021 ECLI: ES: TS: 2021:274, de 25 de febrero de 2021.

determinado que el tiempo durante el cual el empleado haya contraído la enfermedad y deba guardar la cuarentena requerida por las autoridades sanitarias del país emisor, será computable a efectos de totalizar la suma del periodo desplazado en el extranjero⁵¹.

De otro lado, en cuanto al aspecto formal del requisito, el empleado, para probar la veracidad de sus desplazamientos, debe obtener los justificantes y medios de prueba que puedan ser requeridos. No obstante, como norma general, las empresas suelen establecer en los contratos de expatriación la duración, estancia y lugar en los países o país de destino⁵².

B.2) Actividad realizada en favor de una empresa no residente o establecimiento permanente en el extranjero.

Bajo la determinación de los parámetros configurados por el MOCDE, la existencia de un EP se configura como un elemento trascendente para someter (o no) los beneficios de las empresas no residentes a tributación. En todo caso, debe existir un CDI entre el país de residencia fiscal de la empresa y el Estado que genera la renta. Asimismo, el propio modelo dibuja los contornos de esta categoría jurídica en los siguientes términos: «lugar fijo mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad» Básicamente, se define como un lugar de negocios fijo, radicado en un lugar y espacio concreto, con un grado de permanencia en el que la empresa no residente, realiza actividades características de la misma⁵³. De otro lado, también opera EP si “una persona distinta de un agente independiente actúa por cuenta de una empresa y tiene y ejerce habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa”; es decir, cuando una empresa no residente opera por medio de una persona física que actúa en su nombre de manera habitual. De este modo, son dos las circunstancias principales que determinan la existencia de un EP⁵⁴. No obstante, es importante, a efectos teóricos, señalar que no existe una verdadera definición de EP sino un conjunto de nociones y conocimientos que, junto con las

⁵¹ Consulta vinculante V0767.

⁵² Suele ser habitual la necesidad de aportar: sellos en el pasaporte, facturas de hotel o de transporte privado o público utilizado durante la estancia, billetes de avión, tarjetas de embarque.

⁵³Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., *Beneficios empresariales (y de navegación)*, Ciss, Madrid, 2015, pág.125.

⁵⁴Vid. DUARDO SANCHEZ, A., “Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS” *Revista Quincena Fiscal núm. 12/2017 parte Estudios*, Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

distintas situaciones prácticas y las concreciones especificadas en el MOCDE, han delimitado el concepto⁵⁵.

Además, la LIRPF no condiciona la aplicación de la exención a que la entidad o empresa contratante en el extranjero deba ser completamente independiente de la que radica en España. A este respecto, una de las posibilidades se da en aquellos casos en los contratos de expatriación vinculan a empresas españolas con sus filiales en terceros Estados o entidades que pertenecen al mismo grupo, y que podría dar como resultado que el beneficiario último de la actividad o servicio prestado sea la radicada en España, en cuyo caso sería contrario a la finalidad perseguida por el precepto 7.P) A este respecto, el Tribunal Económico-Administrativo -de aquí en adelante TEAC- ha señalado que, con fundamento en el apartado primero del precepto sexto del RIRPF, el servicio debe realizarse en favor de la empresa radicada en el extranjero, generando para ella un valor añadido, es decir ⁵⁶. Por tanto, será necesario justificar que la ejecución de las tareas o actividades encomendadas al trabajador desplazado generan un interés económico y refuerce su posición comercial⁵⁷.

B.3) Impuesto similar o análogo al IRPF. El concepto de paraíso fiscal.

En último lugar, no por ello menos importante, debemos mencionar un requisito territorial, vinculado al país receptor. A diferencia de lo que sucedía con los anteriores puntos donde únicamente se tenían en cuenta circunstancias bien personales, bien empresariales referidas al trabajador, ahora la cuestión se centra en las características tributarias del tercer Estado. En multitud de ocasiones, la DGT ha tratado de solventar las posibles dificultades interpretativas con respecto a la exigencia de la LIRPF de la existencia de un “impuesto análogo o idéntico” determinando que tendrá dicha consideración “*aquellos tributos que devenguen como fin la imposición de la renta con independencia de que este grave los mismos rendimientos y/o diferentes a nuestro impuesto*”⁵⁸. Tanto del propio precepto, como de las consultas vinculantes de la DGT se extrae que en ningún caso este carácter “igualitario” del tributo del país receptor se

⁵⁵Vid. CARMONA FERNANDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2015, pág. 125.

⁵⁶ Consulta vinculante V2559-03. El valor añadido responde a que, en una situación normal de mercado, la empresa no residente hubiese contratado a un tercero para realizar el servicio.

⁵⁷ Consulta vinculante V2241-12.

⁵⁸ Siguiendo la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006 de 29 Noviembre para la prevención del fraude fiscal.

refiere a que el expatriado haya tributado por dichas rentas en el extranjero a diferencia de lo que venía dándose en la anterior legislación en materia del IRPF⁵⁹. Sin embargo, el legislador, tratando de facilitar la internacionalización y la competencia internacional del talento y las empresas españolas, ha modificado la redacción de la Ley 36/2006, exigiendo el cumplimiento de este último requisito cuando España haya suscitado un Convenio para evitar la doble imposición internacional -de aquí en adelante CDI- con el fin de garantizar el flujo de información tributaria entre los Estados y evitar así el fraude y la lucha contra la evasión fiscal. Como consecuencia de esta nueva redacción, aquellos países catalogados como “paraísos fiscales” dejarán de serlo tras la ratificación de un CDI con España⁶⁰.

2.3.2. RÉGIMEN DE EXCESOS.

A) Concepto y requisitos.

El artículo 9. A.3.b.4º del RIRPF, hace referencia al régimen de excesos, entendiéndolo como la diferencia que perciben los empleados destinados en el extranjero, en comparación con las retribuciones que obtendrían en España por el desempeño de esas funciones⁶¹. Es decir, su cuantificación supone un medio comparativo entre las rentas obtenidas en el Estado receptor y ficticiamente en España⁶². De la redacción del precepto, en consecuencia, podemos determinar que el trabajador destinado al extranjero deberá:

1. Mantener la condición de residente fiscal en España.
2. Efectuar un traslado efectivo al extranjero, durante un plazo superior a 9 meses.

Siendo, en todo caso, la diferencia sobre las cantidades percibidas en ese tercer Estado con respecto a lo que recibiría en España la cuantía objeto de exención, incompatible

⁵⁹ Art. 32 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, que requería en todo caso una tributación efectiva en el país de destino.

⁶⁰ En la actualidad España está en posesión de una serie de Estados que son considerados paraísos fiscales en la Orden Ministerial aprobada por el Real Decreto 1080/1991.

⁶¹ 4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

⁶² Consulta vinculante V0624-01.

con el artículo 7.P). No obstante, el legislador deja en manos de las consultas vinculantes de la DGT y las resoluciones del TEAC el desarrollo normativo de la exención. Mencionamos este “encargo normativo” puesto que son ambos los que llevan el peso a la hora de concretar las posibles aplicaciones para cada caso concreto en función de las características y el contexto que lleve aparejado.

La normativa tributaria, con respecto al régimen de excesos, trata de establecer un beneficio al trabajador desplazado, aplicándole una exención de tributación por el exceso de las rentas obtenidas en el extranjero, a consecuencia de la prestación de un servicio, con respecto al hipotético rendimiento producido en España por el mismo trabajo, y mantener la condición de residente fiscal en España, establecido una limitación temporal mínima de nueve meses en el extranjero. Esta cuestión, en un principio, puede suponer cierto problema respecto al mantenimiento de la residencia fiscal en España, aunque, como bien vimos en apartado anteriores, el criterio de permanencia no es único que entra en juego a la hora de valorar la residencia real del trabajador desplazado. No obstante, el legislador ha tratado de limitar la aplicación del precepto al establecer que el núcleo familiar del trabajador desplazado debe permanecer en territorio español⁶³.

De otro lado, y a pesar de que se aprecien, en cuanto a su redacción, ciertas características similares al 7.P), el desplazamiento efectivo del trabajador no solo debe suponer un movimiento real de este hacia el extranjero, sino también un cambio veraz de su centro de trabajo hacia ese tercer Estado, durante al menos nueve meses⁶⁴. En consecuencia, se trata de configurar una cierta permanencia en el extranjero que permite al trabajador desarrollar y obtener una formación aprovechándose de los servicios de otro Estado y consolidar su tributación en España.

B) Incompatibilidad con el artículo 7.P)

El artículo 7.P) de LIRPF considera incompatible la aplicación del régimen de exención cuantitativa máxima de 60.100 euros por los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero y la determinación del régimen de excesos del artículo 8.A.3.b) del RIPRF, siendo decisión del propio trabajador la atribución de uno u otro y no de la entidad pagadora, quien, supletoriamente, en caso de que el empleado no decida cual aplica,

⁶³ Art. 9 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁶⁴ Consulta vinculante V1638-15.

se decidirá por una de las dos. Es necesario recordar que el régimen de excesos en ningún momento demanda la necesidad de que el trabajador, a sensu contrario, se desplace a un país con CDI, siendo, por tanto, las características tributarias del país receptor innecesarias para concretar su aplicación. De este modo, el legislador parece inclinar la balanza en favor de ese régimen de excesos cuando el trabajador se desplace a un país catalogado como paraíso fiscal, ya que el artículo 7.P) determina como incompatible su aplicación con un traslado a un Estado sin CDI⁶⁵.

Como consecuencia, surge un problema para el desplazado en el extranjero a la hora de determinar la opción más favorable a aplicar. Parece obvio que, en aquellos casos en los que las retribuciones van a superar la cuantía máxima exonerada, la aplicación preferente será la del régimen de excesos, al igual que cuando nos desplazemos a un Estado con el que España no tenga ratificado un CDI⁶⁶.

2.3.3. RÉGIMEN GENERAL DE DIETAS.

En último lugar, no podemos finalizar la exposición de aquellos incentivos establecidos en la normativa del IRPF para los desplazados al extranjero en la prestación de servicios sin mencionar las retribuciones directamente relacionadas con la prestación del trabajo, y que, con ciertas diferencias y matizaciones, se aplicarán indistintamente de que exista ese movimiento a un tercer Estado. El artículo 17 de la LIRPF establece que formaran parte de los rendimientos del trabajo no solo los sueldos y salarios sino también las dietas y asignaciones para gastos de viaje⁶⁷. En relación con estos últimos, es donde la propia normativa del IRPF concreta las excepciones específicas anteriormente mencionadas

Los gastos de locomoción se refieren principalmente a la cuantía empleada por el trabajador para efectuar los desplazamientos necesarios en la prestación del servicio, siempre y cuando no sea hacia su centro habitual de servicio. La propia norma distingue,

⁶⁵ Sierra, S. A. (2019, octubre 23). *Inseguridad jurídica en el régimen de excesos exentos en el IRPF*. el Economista. <https://www.eleconomista.es/opinion-legal/noticias/10156636/10/19/Inseguridad-juridica-en-el-regimen-de-excesos-exentos-en-el-IRPF.html>.

⁶⁶ Por otro lado, parece recomendable más por una cuestión de prevenir, aplicar el régimen de excesos cuando el beneficiario del servicio sea una empresa que forme parte del grupo de tu empresa originaria, ya que no se exige crear un valor añadido a la empresa receptora de nuestra prestación.

⁶⁷ El art. 17 de la LIRPF no solo incluye los de salarios y dietas dentro del concepto de rendimientos del trabajo sino también a las prestaciones por desempleo y las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

dependiendo de la naturaleza del transporte. Por un lado, en el público se tendrá en cuenta toda la cuantía empleada, quedando exonerada con carga de la prueba en favor de la empresa. Sin embargo, en el privado, se fija una cuantía máxima de 0,19€/km, más los referidos a peaje y aparcamiento. No obstante, no se diferencia según el trabajador esté prestando el servicio en el extranjero o en España.

De otra parte, el régimen cuantitativo, en cuanto a la exención de ciertas cantidades percibidas en concepto de manutención y estancia, se verá alterado en función de si el trabajador se encuentra desplazado dentro del territorio nacional o no. Si el empleado se traslada al extranjero, los cantidades máximas exoneradas serán de 91,35€ o de 66,11€ por día, en función de si hay pernoctación o no⁶⁸. Además, la propia DGT ha establecido en numerosas consultas vinculantes que el empleado no puede superar los nueve meses de permanencia desplazado, siendo en todo caso necesario que el trabajador presente ante la empresa, que será la que posteriormente tenga el deber de justificarlo, los documentos acreditativos de tales cuantías⁶⁹. Como consecuencia, en el caso de que la empresa haya determinado que el desplazamiento sea por viaje esporádico o de corta duración, el empleado podrá beneficiarse de esta exoneración. No obstante, en caso de que el traslado se haga por un periodo superior a nueve meses, dichos rendimientos pasan a formar parte de los del trabajo, y como consecuencia, se produce la pérdida de dicha exención. En último caso, no debemos olvidar que la propia normativa de la LIRPF, para exonerarlos, incluye los costes de un cambio de residencia, no solo del propio empleado sino también de su familia, incluyendo los gastos de mudanza. Sin embargo, debemos tener en cuenta que estos gastos son los que, la propia LIRPF, define como “normales”, y, por ende, no quedan incluidos aquellos incrementos o excesos que deriven de la asignación establecida por la empresa para costear los gastos, debiendo efectuarse, en este caso, las retenciones correspondientes sobre dicho exceso. Es por ello por lo que, en aras de poder concretar el mejor contexto para el desplazado al extranjero, fiscalmente hablando, la DGT ha concluido en numerosas consultas vinculas que:

⁶⁸ En el caso de que el desplazamiento se efectuó en España, es decir, a un municipio fuera del núcleo de trabajo y del de residencia del percceptor, serán de 53,34€ o de 26,67€ por día, en función de si hay o no pernoctación.

⁶⁹ Consultas vinculantes V2154-08 y V0347-11.

- a) En aquellos desplazamientos inferiores a 9 meses, las definidas como dietas “normales” o “régimen general de dietas”, estarán exentas tal y como establece la normativa del IRPF, pudiendo compatibilizarse con el contenido del 7.P) ⁷⁰.
- b) En caso contrario, cuando el traslado suponga un desempeño más largo que los nueve meses, estas dietas “normales” ya no estarán exentas y el contribuyente se encontraría en la disyuntiva entre aplicar el 7.P) o bien el régimen de excesos⁷¹.

3. IMPORTACIÓN DE TALENTO EN EL IRPF. EL IMPATRIADO.

A raíz de la globalización, y como consecuencia de la movilidad internacional del trabajo y de las plausibles necesidades de política social y económica, los Estados han tratado de configurar estrategias que permitan incrementar la competitividad internacional. Estas medidas no solo van dirigidas a facilitar la exportación de talento al extranjero sino también a aplicar políticas que incrementen el atractivo fiscal del Estado⁷². A esta cuestión responde tanto la confección del principio de libre circulación y normativa especial en el ámbito laboral, como la de concretar un régimen que responda a las particularidades de las diferentes situaciones que puedan darse como resultado de los cambios de residencia fiscal que lleven aparejado un traslado al extranjero. A este respecto, surge el concepto de impatriado. La impatriación, es decir, la contratación de trabajadores procedentes de otros países es una política de internacionalización del factor humano de elevada importancia ya que, en función del país en el que nos encontremos, el tratamiento fiscal que reciben estos trabajadores desplazados es muy diferente⁷³.

3.1. EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL IMPATRIADO. “LA LEY BECKHAM”.

El legislador español ha tratado, en sintonía con otros países de la UE, de configurar un sistema que permita atraer capital humano cualificado a nuestro Estado para que las

⁷⁰ Consultas vinculantes V00900-13, V2320-07, y V2396-06.

⁷¹ En todo caso, supeditado a mantener la condición de residente fiscal en España.

⁷³Vid. MENÉNDEZ DE MIGUEL, M. T, “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2015, pág. 1.

empresas españolas se sumen a la vanguardia internacional⁷⁴. No obstante, debemos tener en cuenta que, hasta el año 2004, no existía en nuestro IRPF norma alguna que incentivara el desplazamiento de trabajadores extranjeros hacia España, sino que simplemente preveía que, si se superaba una estancia de más de seis meses, pasaba a convertirse en residente fiscal⁷⁵, es decir, le suponía la obligación de tributar por toda su renta mundial y aplicarse un tipo progresivo entre el 19 y el 45%⁷⁶. Tras la ratificación de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, se introducía en nuestro ordenamiento jurídico, la posibilidad de aquellas personas físicas no residente que, como consecuencia de un desplazamiento laboral a nuestro Estado, adquiriesen la condición de residente fiscal en España, pudiendo tributar por las normas del IRNR, durante el periodo impositivo que adquieran la residencia fiscal y los cinco ejercicios siguientes⁷⁷. No obstante, la aplicación de este “*régimen especial*” quedaba limitado al cumplimiento de cuatro condiciones:

1. Que el trabajador desplazado no hubiese sido residente fiscal en nuestro Estado durante los 10 años anteriores.
2. Que se hubiese dado como consecuencia directa de la formalización de un contrato de trabajo o de un desplazamiento intragrupo y que se realice efectivamente en España.
3. Además, la prestación deberá realizarse en favor de una empresa o entidad española, o un ET situado en nuestro Estado.
4. En todo caso, los rendimientos del trabajo no debían estar exentos de tributación según el IRNR

El primero de estos criterios trata de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, determinando un plazo de diez ejercicios para evitar que un residente fiscal en España cambie su residencia fiscal a otro Estado para inmediatamente volver a trasladarse a

⁷⁴ Centralizados, S. (2020, julio 28). *¿Quiénes son los «impatriados» fiscales en España y cuáles son sus privilegios?* Gestoría Servicentro. <https://www.servicioscentralizados.es/asesoria-fiscal-sevilla/impatriados-fiscales/>

⁷⁵ No es hasta la incorporación del apartado quinto, en el artículo noveno de Ley 40/1998, cuando se empieza a incorporar en nuestra normativa ciertas cuestiones fiscales que incentivan el traslado a nuestro Estado.

⁷⁶Vid. MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D “El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Régimen de “Impatriados” *Carta Tributaria núm. 16*, Monografías, 2005, pág. 3.

⁷⁷ El régimen de impatriados no es para los extranjeros. También aplica a los españoles que han sido no residentes en los últimos 10 años. No hay que atender a la nacionalidad sino al estatus de residencia fiscal.

España para disfrutar de dicho régimen, puesto que el fin perseguido no era actuar como un beneficio fiscal sino como un incentivo fiscal⁷⁸.

Con ello, se hacía imprescindible incorporar al RIRPF un nuevo título que regulase el régimen de tributación por el impuesto del IRNR⁷⁹. Así, todo trabajador desplazado a nuestro país podía adquirir la residencia fiscal en España, con independencia del número de días de permanencia, a cambio, únicamente, serían objeto de tributación las rentas que generase en España, es decir, las rentas de fuente española, a un tipo fijo del 24%⁸⁰. Este nuevo sistema, en un principio, había sido ideado para atraer a un tipo de trabajador cualificado, más destinado hacia los sectores tecnológicos o científicos, que permitiesen mejorar la cualificación empresarial y la modernización de la economía española⁸¹.

Sin embargo, muchos equipos deportivos, y en especial los futbolísticos, aprovecharon este nuevo régimen de “impatriados” para mejorar las condiciones económicas ofertadas en los contratos a jugadores que militaban en ligas extranjeras, lo que permitió una enorme ventaja negociadora en las contrataciones. Entre ellas, destacó, por ser de los primeros jugadores en acogerse a este régimen, la de David Beckham, que dio origen al nombre con el que se conoce la ley⁸². Así pues, teniendo en cuenta que los ingresos brutos del futbolista inglés eran de 25 millones de euros brutos por temporada⁸³, con la aplicación de la nueva política fiscal, el sueldo neto ascendería

⁷⁸ Vid. BARREAL GARCÍA, J.M., “El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”. *Cuadernos de Formación de la Escuela de la Hacienda Pública 17/2014*, Dialnet, Logroño, 2014, pág. 30.

⁷⁹ Se le denominó como “Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes”, por medio del Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada. Se incluiría en el RIRPF entre los art. 111 a 118.

⁸⁰ Evitando así que tributase, como un residente fiscal en España, por su renta mundial y por un tipo impositivo progresivo.

⁸¹ Vid. PALACIO RODRÍGUEZ-SOLANO, J., “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación 4/2007*, Dialnet, Logroño, 2007, pág. 196.

⁸² La aprobación de la normativa coincidió en el tiempo con el fichaje del jugador. Pero, en realidad, se aprovecharon todos los futbolistas extranjeros que vinieron a España en esos años. La realidad es que el que se beneficiaba era el club de fútbol ya que los jugadores pactaban sus salarios en neto. En cualquier caso, suponía un incentivo igualmente porque los jugadores no tenían que tributar por el resto de las rentas que obtuvieran en el extranjero.

⁸³ Datos de la temporada 2003-2004 siendo 6,4 millones procedentes del Real Madrid y los restantes de medios publicitarios. *Beckham, Ronaldo y Zidane, los mejor pagados del mundo - elmundo.es deportes*. (s. f.). Elmundo.es, de <https://www.elmundo.es/elmundodeporte/2005/05/03/futbol/1115114514.html>

hasta los 19 millones de euros. En cambio, un residente en España con sus mismos ingresos que no pudiese acogerse a este régimen habría obtenido 13,75 millones de euros, una diferencia de más del 25% del total neto.

No obstante, el caso de David Beckham no fue el único en nuestro país; Ronaldinho o Diego Forlán fueron otras de las principales estrellas del balompié que se aprovecharon de este régimen fiscal. Sin embargo, y ante el incumplimiento en las expectativas para atraer personal cualificado en otros ámbitos de la economía, el Ministerio de Hacienda modificó en el año 2.010 la “*Ley Beckham*” estableciendo un límite cuantitativo para los rendimientos del trabajo previsible de 600.000 euros anuales al 24%, y si se superase dicha cuantía, la aplicación de la escala habitual con un tipo del 43%⁸⁴. En todo caso, la aplicación de este régimen sería con efectos *ex nunc*⁸⁵ sobre los contratos celebrados hasta el 31 de diciembre del 2.009⁸⁶.

Un lustro más tarde se introdujo una serie de modificaciones que cambiaron por completo la aplicación práctica del sistema de la ley. Entre ellas, destacó la exclusión expresa del artículo 93 de la LIRPF de “las relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985”. En todo caso, y al igual que había sucedido en el año 2.010, la modificación se efectuaría con efectos *ex nunc* a los contratos realizados con anterioridad al 1 de enero del 2.015. Sin embargo, tratándose de un régimen de aplicación general para impatriados, se ha excluido a un único grupo, los deportistas profesionales, sin que exista mayor justificación que la falta de adecuación a los principios de justicia tributaria⁸⁷.

3.2. REQUISITOS DEL RÉGIMEN DEL IMPATRIADO.

Tanto la LIRPF como el RIRPF permiten a aquellas personas físicas desplazadas a nuestro Estado acogerse a un sistema especial denominado, coloquialmente, como

⁸⁴ Se acuñó “la modificación CR7” en nombre del futbolista Cristiano Ronaldo que llegó a España en el verano del 2009 y fue “la última superestrella del balompié” que pudo aprovecharse de esta ventaja fiscal.

⁸⁵ Locución latina que se define como “desde ahora” y se usa en derecho para indicar que una norma tiene vigencia desde que se dicta, sin retroactividad.

⁸⁶ Siguiendo la Disposición Final decimotercera, apartado primero, de la Ley 26/2009 de Presupuesto Generales para del Estado para el año 2010.

⁸⁷ ALMAGRO MARTÍN, C., *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, op.cit., pág. 322.

régimen de impatriados. En este sentido, el impatriado podría tributar por el IRNR manteniendo la condición de contribuyente por el IRPF durante el periodo impositivo en que se produjese ese cambio de residencia y los cinco posteriores. Como podemos ver, nos encontramos ante un sistema intermedio, donde, a pesar de que el impatriado puede acogerse a la normativa contenida en el IRNR, no goza de todos los beneficios reconocidos a los no residentes. Sobre esta última cuestión, la DGT se ha pronunciado en numerosas consultas vinculantes, concretando que los trabajadores desplazados a nuestro Estado que opten por suscribirse al régimen especial de impatriados, no les resultará aplicable la exención que contempla el artículo 7.P), al ser objeto de aplicación el artículo 14 del TRLIRNR⁸⁸. Por tanto, la aplicación de este régimen especial implicará determinar la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, lo que, con carácter general, supone que la renta será cuantificada de forma íntegra sin aplicación de mínimos personales o familiares, gastos deducibles o reducciones⁸⁹. No obstante, como ya vimos en el apartado anterior, el legislador estableció una serie de requisitos para poder acogerse a este régimen especial que, si bien es cierto que han evolucionado con respecto a su primera redacción, siguen siendo de obligado cumplimiento.

A) No haber sido residente fiscal en España durante los últimos diez periodos impositivos anteriores al desplazamiento a nuestro Estado.

En cuanto a este primer requisito, debemos mencionar que ha sido objeto de reciente reforma, al sustituir los años naturales por periodos impositivos⁹⁰. No obstante, en el IRPF ambos conceptos coinciden salvo en el caso de fallecimiento del sujeto pasivo, en cuyo caso el periodo impositivo iría desde el 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento⁹¹. De otro lado, debemos tener en cuenta que el “desplazamiento” y el “cambio de residencia fiscal” son conceptos que, a pesar de guardar cierta relación, son diferentes.

⁸⁸ Consulta vinculante V0648-07 del 20 de marzo del 2007. A este respecto, el art. 14 del TRLIRNR regula las rentas exentas en el IRNR y, en su letra a), se remite a las rentas mencionadas en el art. 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En consecuencia, se produce una incompatibilidad entre el régimen especial de impatriados y el art. 7.P).

⁸⁹ ÁLVAREZ BARBEITO, P y CALDERÓN CARRERO, J.M., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op.cit., pág. 85.

⁹⁰ Tribunal Económico-Administrativo Central 26 de enero 2021, recurso 00-04760-2019.

⁹¹ Dirección General de Tributos, consulta vinculante V0002-14.

A consecuencia de ello, el legislador ha tratado de solventar el problema jurídico que podría derivarse de tal diferencia, concretando en la norma que el régimen de impatriados podrá aplicarse desde “el periodo impositivo del cambio de residencia y los cinco siguientes”, no entrando a valorar el momento del desplazamiento. Con ello, en el caso de un trabajador que ha estado trabajando en España hasta el año 2012, y que ha sido contratado en el extranjero, regresa en julio del 2021, para prestar sus servicios en nuestro país, como gracias al régimen previsto, el trabajador podría acogerse a la normativa del IRNR para los rendimientos generados en el 2021, tributando a un tipo fijo del 24% (19% si es residente en un país de la UE) y posteriormente, acogerse al régimen de impatriados en el ejercicio 2022 y los cinco siguientes, una vez haya efectuado la comunicación a la AEAT de acogimiento al régimen fiscal especial por medio del modelo 149⁹².

Dicho modelo se configura como un documento mediante el cual el trabajador pone en conocimiento de la AEAT, la opción ejercida por el trabajador de tributar por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. La elección de dicho régimen deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España⁹³. Una vez presentada la solicitud con su debida documentación, la Administración tributaria expedirá, si procede, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial en los 10 días hábiles siguientes al de la solicitud. No obstante, el sometimiento del ejercicio de este derecho a un plazo no resulta irrelevante ni injustificado. No nos encontramos ante la solicitud de aplicación de un beneficio fiscal, sino ante la opción del régimen tributario al que va a quedar sometida una persona que se desplaza a trabajar al territorio español⁹⁴. Por tanto, por razones de seguridad jurídica, en caso de que no se efectuó la comunicación en el periodo fijado por la norma, el régimen no le será aplicable, debiendo tributar por el sistema general del IRPF⁹⁵.

⁹²Art. 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 y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

⁹³ En el ejemplo anterior, el trabajador tendría de plazo máximo hasta Enero del 2022.

⁹⁴ STSJG 614/2014 ES: TSJGAL: 2014:8528, de 29 octubre del 2014.

⁹⁵ Esta línea es la que sigue el TEAC en su resolución del recurso 03348-2017 de 11 de marzo de 2019. En este caso, el Tribunal se fundamentaba en el art. 119.3 de la LGT por el cual: *“la falta de opción expresa, a través de la presentación de la oportuna declaración, durante el plazo concedido para ello por la normativa tributaria, determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, de modo que habrá decaído la posibilidad de optar por el conocido como régimen de impatriados”*

Adicionalmente, nada impide que el desplazado sea un trabajador con nacionalidad española o que este haya sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea, puesto que la única condición excluyente es la de la residencia⁹⁶. Además, este requisito puede ser excesivo habida cuenta de la alta movilidad laboral en el plano internacional, aparte de que discrimina a los nacionales españoles que serán los que normalmente tendrán más dificultades para computar una residencia fuera de España durante más de diez años, aunque se trata de una discriminación inversa admitida por el Derecho comunitario⁹⁷.

B) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de la formalización de un contrato de trabajo o desplazamiento *intercompany*, con la excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales, y que se dé como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador en una entidad en cuyo capital no participe.

El segundo requisito determinado en la norma exige que el desplazamiento se dé como consecuencia de la formalización de un contrato de trabajo, y no por circunstancias que tengan lugar con posterioridad, como por ejemplo por el traslado de su familia a territorio español⁹⁸. A este respecto, en ningún caso se menciona que el trabajador deba formalizar un nuevo contrato de trabajo, sino que puede continuar con uno ya preexistente. Además, la norma tampoco exige un periodo mínimo o máximo de duración, sino que, simplemente, se de una relación de causalidad entre el desplazamiento real a España y el inicio de la relación laboral. Por tanto, cabe interpretar que la firma del contrato puede ser tanto anterior como posterior al propio desplazamiento, siendo únicamente necesario que se efectúe previo a la adquisición de la residencia fiscal en España⁹⁹. No obstante, debemos tener en cuenta que este criterio no exige el mantenimiento de la relación laboral originaria, es decir, si se produjese un despido, el trabajador no perdería su condición de “impatriado” puesto que el requisito no es el mantenimiento sino el desplazamiento a España. Como consecuencia, el

⁹⁶ VAZQUEZ TAÍN, M., *Fiscalidad de No Residentes, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Estatutos singulares de tributación y convenios fiscales internacionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 359.

⁹⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento* 17, Aranzadi, 2005, pág. 164.

⁹⁸ Consulta vinculante V2113-14.

⁹⁹ GOROSPE OVIEDO, J.I., “Los regímenes opcionales de «impatriados» y de no residentes en la imposición sobre la renta”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 7/2010, Aranzadi S.A.U, Cizur Menor, 2010, pág. 15 ss.

trabajador podría obtener otro empleo en nuestro país, en un margen relativamente corto de tiempo, y seguir tributando por el régimen especial durante el tiempo de vigencia fijado por la norma¹⁰⁰. Además, el propio precepto establece la posibilidad de suscribirse a este régimen especial en caso de haber adquirido la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe.

En último lugar, debemos tener en cuenta que la reforma de la “*Ley Beckham*” en el año 2015 produjo la exclusión del régimen especial de impatriados a los deportistas profesionales recogidos en el Real Decreto 1006/1985. Con respecto a esta cuestión, se entiende por profesionales a aquellos que se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución, además de a aquellas relaciones regulares establecidas entre deportistas profesionales y empresas cuyo objeto consista en la organización de espectáculos deportivos, así como a la contratación de deportistas profesionales por empresas o firmas comerciales, para el desarrollo, en ambos casos, de actividades deportivas¹⁰¹. En la actualidad, estos deportistas profesionales tributan por el régimen general suscrito en cada momento, tributando a la escala progresiva del IRPF una vez adquieran su condición de residentes fiscales en España.

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

En último lugar, uno de los requisitos exigidos para poder acogerse a este régimen especial es la obtención por parte de la persona desplazada de rendimientos de actividades económicas mediante establecimiento permanente situado en territorio español que conlleva la imposibilidad de aplicar el régimen especial¹⁰². Por ejemplo, si una entidad en atribución de rentas con presencia en territorio español desarrolla una actividad económica y la renta obtenida por la entidad es imputada a un miembro acogido al régimen especial, esa persona quedaría excluida del régimen¹⁰³. En todo caso, debemos recordar que este régimen, además de ser voluntario, solo permite

¹⁰⁰ Consultas vinculantes V0432-17, V1053-17, y V1739-197.

¹⁰¹ Art. 2.1.D) del Estatuto de los Trabajadores y art.1 apartados primero y tercero, del Real Decreto 1006/1985.

¹⁰² Consulta vinculante V1673-16.

¹⁰³ MADRIGAL GARCÍA, J.A., “El régimen fiscal de los impatriados, problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Hacienda Pública Española* nº 15, 2012, Madrid, pág. 65.

acogerse a él una vez; por tanto, en caso de que se produzca una renuncia o bien una exclusión, el trabajador desplazado no va a poder optar por él de nuevo.

La diferencia significativa entre la renuncia y la exclusión es que mientras que la primera requiere de una comunicación a la AEAT y con posterioridad se producen los efectos, en el caso de la exclusión, si se ha incumplido alguno de los requisitos que hemos analizado, se entiende fuera del régimen con carácter inmediato¹⁰⁴.

3.3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN DEL IMPATRIADO.

Una vez analizados los requisitos para poder suscribirse al régimen especial de impatriados, es necesario profundizar en la aplicación práctica de este. Principalmente, supone determinar la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas del IRNR por las rentas obtenidas en España, en las que no medie establecimiento permanente.

A este respecto, y como ya hemos visto, el impatriado formalmente es contribuyente del IRPF pero, materialmente del IRNR¹⁰⁵, hecho que podría colisionar con los CDI, por su incoherencia con la institución de la residencia fiscal, y por las posibles incongruencias e interferencias en el sistema de imposición sobre la renta.¹⁰⁶ Por ello, para determinar la residencia fiscal en España se aplicarán los criterios establecidos en la LIRPF, y en el caso de que, por aplicación de la normativa interna, exista conflicto de residencia con otro Estado con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, se producirá incumplimiento del requisito si, de acuerdo al artículo 4 del Convenio de la OCDE, el contribuyente fuese considerado residente en España¹⁰⁷. Bajo el régimen especial, los trabajadores son residentes fiscales en España, pero no lo son a efectos del CDI, con lo que no pueden conseguir un certificado de residencia fiscal en España a efectos del CDI. Es decir, se podría dar un conflicto de residencia entre dos

¹⁰⁴ En el caso de la renuncia, el contribuyente deberá realizar el Modelo 145 para dejar de ser un residente español acogido a las retenciones fijadas en el IRNR, además de efectuar el Modelo 149 para indicar su voluntad de renunciar al régimen durante los meses de noviembre y diciembre. En caso de exclusión, tendrá un plazo de un mes desde que se produzca el desplazamiento para presentar el Modelo 149, y a partir de ahí, dispondrá de diez días para comunicarle al retenedor la exclusión del régimen. Desde ese momento, las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán de acuerdo con la normativa del IRPF.

¹⁰⁵ ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, op.cit., pág. 152.

¹⁰⁶ ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, op.cit., pág. 45.

¹⁰⁷ BARREAL GARCÍA, J.M., "El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma", op.cit., pág. 35.

países. La razón principal de que ocurra esto, que la AEAT no expida el certificado de residencia a efectos del CDI, es que el trabajador no tributa en España por rentas mundiales. Por eso, no puede aplicar beneficios del CDI porque, en ese caso, muchas rentas se quedarían sin tributar en ningún sitio del mundo.

Además, debemos tener en cuenta que los no residentes sin establecimiento permanente, junto con la característica de tributar únicamente por las rentas obtenidas en España, no pueden deducir los gastos, es decir, deben tributar por cada rendimiento separadamente, a diferencia de lo que sucede en el IRPF. Ello porque el concepto de base liquidable solo se utiliza en el IRPF, mientras que en el IRNR se habla de base imponible¹⁰⁸. Es por lo que dicha base imponible será, como regla general, el rendimiento íntegro sin deducciones ni reducciones¹⁰⁹. La utilización del “*withholding tax*”¹¹⁰, se justifica por la doctrina hacendística en la imposibilidad de establecer con certeza los gastos imputables a las rentas aisladas, al haberse contraído fuera del territorio del Estado en que se ha generado la renta¹¹¹.

Adicionalmente, y como consecuencia de estas particularidades, se dan una serie de especialidades que, el artículo 93.2 LIRPF ha fijado para este régimen especial. Por un lado, no será objeto de aplicación los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 LIRNR en relación con los contribuyentes, la residencia fiscal, individualización, responsables, representantes, domicilio fiscal y rentas exentas, respectivamente. Entre dichos artículos destaca el artículo 14 sobre las rentas exentas de tributar por el IRNR, en virtud del cual estarán exentas las rentas del artículo 7 de la LIRPF, es decir, la exención propia del régimen de expatriados¹¹².

De otro, se entenderá que la totalidad de los rendimientos del trabajo han sido obtenidos, por el sujeto pasivo, en territorio español¹¹³. Esto es muy importante, porque se tributa por la renta mundial que procede de los rendimientos del trabajo, tanto los obtenidos en

¹⁰⁸ Art. 24 de la LIRNR.

¹⁰⁹ Consulta vinculante V0884-17.

¹¹⁰ Concepto de retenciones en origen liberatorio.

¹¹¹ MARTÍN QUERAL, TEJERIZO LÓPEZ, CAYÓN GALIARDO., *Manual de Derecho tributario*, Aranzadi, 4ª edición, 2007, pág. 401.

¹¹² Consulta Vinculante V0856-19.

¹¹³ MENENDEZ DE MIGUEL, M.T “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados”, *Revista Quincena Fiscal núm. 18/2015 parte Estudios*, Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2015, pág. 6.

España como los obtenidos en otros países, pero sólo desde el momento de la aplicación del régimen especial y en ningún caso se consideran los rendimientos obtenidos por rendimientos de trabajo aquellos que se hayan producido antes del desplazamiento o con posterioridad a la comunicación de fin del régimen especial.

De este modo, se cuenta con la ventaja de tributar por el “patrimonio español” y no por el mundial¹¹⁴. Tal como se ha configurado el régimen, esto es exactamente lo que ocurre, ya que no se ha establecido la obligación de tributar por todos los rendimientos del trabajo cualquiera que sea el lugar donde se hayan obtenido, sino que se ha creado la ficción de considerar obtenidos en España todos los rendimientos del trabajo que perciba el impatriado¹¹⁵. En último caso, debe señalarse que el sujeto adscrito a este régimen especial quedará obligado a presentar declaración del Impuesto sobre Patrimonio por obligación real de contribuir, esto es sólo por los bienes o los derechos en territorio español cualquiera que sea el valor.

Para el cálculo de la cuota tributaria, una vez cumplidos los requisitos exigidos en la norma y habiéndose optado formalmente por la aplicación de este Régimen especial de Impatriados, los rendimientos del trabajo satisfechos por un mismo pagador durante el año natural que, como hemos mencionado, se entienden obtenidos en territorio español, tributarán al 24% hasta el límite de los 600.000 euros, y para el exceso se le aplicará un 47%.¹¹⁶ De la expresión “retribuciones satisfechas por un mismo pagador” parece desprenderse que, cuando existan varios pagadores de rendimientos de trabajo, el límite de 600.000 euros sería de aplicación para cada uno de ellos.¹¹⁷

Base Liquidable/Euros	Tipo Aplicable/Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

¹¹⁴ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Ciss, Valencia, 2007, pág. 253.

¹¹⁵ ALMAGRO MARTÍN, C., *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, op.cit., pág. 323

¹¹⁶ Art. 93.2.e.1º de la LIRPF.

¹¹⁷ Consulta vinculante V387-17.

Por otro lado, la base liquidable estará integrada por las rentas a las que hace referencia el artículo 25.1.f) de la TRLIRNR, pero exclusivamente por las obtenidas en territorio español, es decir no se tributa, por ejemplo, por los dividendos percibidos en el extranjero. A estas rentas se les aplican los siguientes tipos impositivos:

Parte de la base liquidable Hasta euros	Cuota Íntegra Euros	Resto Base Liquidable Hasta Euros	Tipo Aplicable Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	En adelante	26

En último lugar, es necesario mencionar que todos aquellos trabajadores que opten por el régimen especial de impatriados, vigente desde el 1 de enero del 2015, tendrán la obligación de presentar el Modelo 151, dentro del mismo plazo dispuesto para la presentación del Modelo 100.

Por tanto, establecemos que este régimen especial de impatriados causa la adquisición de la residencia fiscal del trabajador desplazado a España. Como consecuencia de ello, las rentas obtenidas de fuente española tributarán de acuerdo con la normativa de los no residentes, y las de fuente extranjera no tributarán en España. En todo caso, se entenderá que todos los rendimientos del trabajo han sido obtenidos en nuestro Estado. No obstante, cada sujeto que se adscriba a este régimen especial deberá comprobar las consecuencias que pudiesen derivarse de los CDI atendiendo a sus circunstancias personales y económicas, tanto en España como en el país de origen¹¹⁸. Además, se debe tener en cuenta que las rentas se gravaran acumuladamente, es decir, no podrán compensarse entre ellas. Por último, la base imponible quedará dividida en dos grupos, atendiendo a la naturaleza de los rendimientos y, a través de ellos, se determinará la cuota tributaria.

Como resultado, podemos considerar que el régimen especial de impatriados será beneficioso para el trabajador desplazado cuando obtenga unos rendimientos del

¹¹⁸ En la mayoría de los CDI, no se considera a estos contribuyentes como residentes fiscales a efectos de los CDI, puesto que la regla general determinada en el art. 4.1 del MCOCDE, es que tendrá su residencia fiscal en un Estado si está sujeto allí por obligación personal, es decir, por su renta mundial.

trabajo elevados, tributando a un tipo del 24% en vez de a través de una tarifa progresiva que podría alcanzar el 47%. No obstante, no debe tenerse en cuenta, únicamente, el tipo de gravamen al que se somete los rendimientos del trabajo, puesto que, la elección por parte del trabajador desplazado por este régimen impide la integración y compensación de rentas al tributar cada una de forma separada. Además, como hemos mencionado, la base imponible está conformada por el rendimiento bruto, sin posibilidad de incluir las deducciones de gastos, como la Seguridad Social. Otro elemento a tener en cuenta es que el régimen de impatriados no prevé la aplicación de los mínimos familiares y personales, ni reducciones ni deducciones, puesto que estos son exclusivos del IRPF. Es por lo que se hace imprescindible conocer, en profundidad, la situación económica, laboral y personal del trabajador para poder seleccionar el régimen fiscal más beneficioso.

3.4. TRATAMIENTO DEL IMPATRIADO EN OTROS ORDENAMIENTOS DE NUESTRO ENTORNO.

Como ya hemos analizado, la movilidad internacional del trabajo ha supuesto uno de los elementos clave en la expansión de la globalización. Por ello, muchos Estados han tratado de abordar políticas y medidas fiscales que incentiven y estimulen, por un lado, su competitividad en el extranjero y, por otro lado, el atractivo de su sistema tributario, todo ello con el fin de incrementar el desarrollo económico y social de sus trabajadores y del propio Estado. No obstante, la interpretación doctrinal de ciertos principios universales y la falta de consenso en la confección de un concepto armonizado de residencia fiscal han supuesto los principales inconvenientes en la configuración de políticas de incentivo fiscal a la movilidad internacional del trabajo. La mayor parte de los países han optado por establecer la residencia fiscal como punto de conexión aglutinador de la sujeción fiscal personal¹¹⁹. Sin embargo, no existe uniformidad en su configuración pues la definición de los factores y vínculos que cada país selecciona para la fijación de esta difiere enormemente de unos a otros¹²⁰. Alguno, como Países Bajos, la configura en función del centro de intereses vitales, personales y económicos del

¹¹⁹Vid. SOLER ROCH, M.T. "Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario" *Presente y futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Madrid, 1998, pág. 65.

¹²⁰Vid. CALDERÓN CARRERO., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mc Graw-Hill, 1997, pág.28 ss.

contribuyente. Mientras que otros la determinan en base al domicilio, residencia fiscal o permanencia en dicho Estado, como España, Suecia o Bélgica.

Adicionalmente, el principio de igualdad opera imponiendo un tratamiento igualitario a las personas que se encuentren en iguales circunstancias o lo que es lo mismo, implica una prohibición general de trato desigual entre sujetos que se encuentren en situaciones iguales. Sin embargo, como es sabido, el principio de igualdad debe, desde una perspectiva fiscal, ser modulado a través del principio de capacidad de pago, puesto que se justifica por el hecho de que los contribuyentes con rentas altas no se encuentran en la misma posición que los que obtienen rendimientos bajos. A este respecto, países como Alemania o Hungría han determinado que establecer un régimen de impatriados supone una afección directa sobre el principio de igualdad, al considerar que los contribuyentes, en situaciones comparables, deben gravarse de la misma manera.

Por un lado, Francia ha configurado un doble régimen especial de impatriados, pudiendo beneficiarse de este régimen especial tanto los trabajadores que se desplazan a territorio francés para desempeñar funciones, como aquellos que han sido contratados por empresas radicadas en Francia. En el primer caso, a este tipo de trabajadores se les aplica la exención denominada "*prime d'impatriation*" que consiste en que estarán exentas aquellas rentas percibidas a causa del desplazamiento, pero que, una vez aplicada la exención, las retribuciones obtenidas no podrán superar a aquellas que se percibirían por los trabajos equivalentes en Francia¹²¹. En el segundo caso, podrán beneficiarse o bien de la "*prime d'impatriation*" o bien de una exención del 30 por ciento de sus retribuciones en caso de que trabajen por cuenta propia o no pueda identificar en sus percepciones una "*prime d'impatriation*"¹²². En todo caso, la aplicación de este régimen especial estará sujeto a que el trabajador obtenga la condición de residente fiscal en Francia, y que no haya sido residente fiscal en territorio francés durante los cinco años anteriores al desplazamiento¹²³. No obstante, y al igual que sucede con el

¹²¹ Regulado en el art. 81.B des *Code général des impôts*. En este caso se está haciendo referencia a los trabajadores que trabajan para empresas multinacionales, son desplazados a territorio francés como consecuencia de un movimiento intragrupo. Por ejemplo, cuando se produzca un desplazamiento de la matriz extranjera hacia su filial situada en Francia.

¹²² Regulado en el art. 155.B *Code général des impôts*. A diferencia del primer caso, se requiere que el trabajador haya sido contratado en el extranjero por una empresa radicada o con sede en Francia, para prestar sus servicios en territorio francés.

¹²³ *Le régime des impatriés*. (s/f). [impots.gouv.fr](https://www.impots.gouv.fr). de <https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/le-regime-des-impatriés>

régimen especial de impatriados en España, solamente podrán beneficiarse de este régimen durante el año en el que se produzca el desplazamiento y los cinco posteriores.

Otro sistema que, por cercanía con España, debemos mencionar, es el de Portugal¹²⁴. A este respecto, el mencionado país aprobó el “Régimen especial para residentes no habituales de Portugal”, introducido por el Decreto-Ley n.249/2009 de 23 de septiembre. En esencia, se determina como un sistema especial voluntario para aquellos sujetos que, no habiendo residido en Portugal durante los últimos cinco años, hubiesen permanecido más de 183 días en el año natural en territorio portugués y hubiesen desempeñado puestos de trabajo de elevado valor añadido y de carácter técnico, artístico o científico¹²⁵. El principal beneficio que aporta este régimen es que, durante una vigencia de diez años renovables, se aplicará a los rendimientos del trabajo un tipo reducido del 20%¹²⁶. En todo caso, quedarán exentas todas aquellas rentas de fuente extranjera sin límite alguno, pero condicionadas a que éstas estén sujetas a tributación en los Estados de fuente según los CDI ratificados por el resto de los países y Portugal¹²⁷.

En último lugar debemos mencionar el régimen italiano, el cual ha configurado un sistema diferenciando según la residencia dentro del país. En todo caso, el trabajador desplazado que pretenda suscribirse a dicho régimen no debe haber residido en Italia durante los últimos dos años y tener la intención de mantener la condición de residente fiscal durante otros dos periodos impositivos más¹²⁸. Por otro lado, debe haber permanecido en territorio italiano durante más de 183 días o bien que el núcleo principal

¹²⁴ ADAME MARTÍNEZ, F., “El régimen especial de residentes no habituales de Portugal: ¿un modelo a imitar?”, *Taxlandia – Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 2020.

¹²⁵ A este respecto, la normativa portuguesa ha diferenciado entre dos categorías: trabajo dependiente y actividades empresariales y profesionales. *Portaria 12/2010, de 7 de enero*.

¹²⁶ Si seguimos lo dispuesto en el art. 16.1 del *Código do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, se consideran residentes fiscales en Portugal, entre otras, “las personas que hayan permanecido en su territorio más de 183 días durante los últimos doce meses y en caso de haber permanecido menos tiempo aquellas que puedan disponer en cualquier día del período referido de una vivienda en territorio portugués en condiciones que permitan suponer su intención de mantenerla y ocuparla como residencia habitual”.

¹²⁷ Art. 16.7 del *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares*.

¹²⁸ Art. 16 del Decreto Legislativo 147/2015 donde se regula el *Regime speciale per lavoratori impatriati*. Con anterioridad a la nueva reforma, el plazo fijado era de cinco años en vez de dos años. Además, y al igual que sucedía con el caso de Francia, también podrán beneficiarse de este régimen tanto los trabajadores por cuenta propia como por cuenta ajena.

de sus actividades radique en Italia¹²⁹. Con la aplicación de este régimen especial, el contribuyente podrá, en el caso de residir en la zona norte del país, tributar por el 30% de los rendimientos del trabajo dados en Italia; es decir, se daría una exención de hasta el 70%, siendo para la parte sur de hasta un máximo del 90% de exención. El porcentaje restante queda sujeto al régimen general. Además, podrá beneficiarse de este régimen especial durante un plazo de cinco años, prorrogables otros cinco periodos impositivos más. No obstante, y al igual que sucedía con Portugal, únicamente quedarán sujetas, a este régimen especial, aquellas rentas de fuente italiana.

CONCLUSIONES.

Una vez finalizado el contenido del presente trabajo, podemos concluir que el legislador español, en el ejercicio de fomentar la internacionalización empresarial y la atracción de trabajadores extranjeros cualificados y con altas retribuciones, ha establecido un conjunto de normas y medidas que han incentivado la exportación e importación de talento. Así, la normativa fiscal española recoge una serie de particularidades aplicables a los rendimientos del trabajo obtenidos por residentes fiscales en España, bien en el extranjero, bien como consecuencia de su desplazamiento a nuestro país. En todo caso, ambos regímenes coinciden en el requisito de exigir la condición de residente fiscal en España, con el fin de garantizar un mayor control sobre las rentas.

Por un lado, se han establecido una serie de exenciones sobre los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero que permite, en cierta manera, solventar la problemática derivada del cómputo de las ausencias esporádicas. Además, supone reforzar la seguridad jurídica a la hora de fijar la residencia fiscal en relación con el criterio de territorialidad. Adicionalmente, suponen un incentivo, al menos de forma directa, para las personas físicas y no para las empresas, puesto que estas últimas ya tienen un régimen de exención sobre las rentas obtenidas en el extranjero. No obstante, debemos tener en cuenta que el concepto de “paraíso fiscal” surge como medida para combatir el fraude fiscal y posible blanqueo de capitales. Sin embargo, el hecho de que la exención se condicione a que el país de destino del trabajador deba tener suscrito un CDI con España o contar con un impuesto de naturaleza análoga no garantiza *per se* el éxito de la medida y supone, en cierta manera, una discriminación a aquellos

¹²⁹ Art. 2 del *Imposte sui Redditi* n°917/86. En todo caso deben haber estado inscritos en el registro italiano de población residente durante la mayor parte de un periodo impositivo (183 días) o que tengan su domicilio en territorio italiano de conformidad con el art. 43 del Código Civil Italiano.

trabajadores que se desplazan a un territorio catalogado como “jurisdicción no cooperativa”¹³⁰.

Por otro lado, España ha introducido un régimen especial para impatriados con el objetivo de hacer más atractivo el sistema fiscal español. No obstante, como hemos visto, no siempre es beneficiosa la aplicación de este régimen especial puesto que no permite ni la deducibilidad de gastos ni la aplicación de las distintas exenciones o reducciones del régimen general del IRPF. Adicionalmente, el régimen concede a los trabajadores incluidos en el mismo a tributar como no residentes a un tipo fijo del 24%, a pesar de ser considerados como residentes fiscales en España. El principal problema radica en que no se goza de esta consideración a todos los efectos, sino únicamente para la aplicación de las consecuencias jurídicas previstas en la normativa interna; es decir, pueden solicitar el certificado pertinente de acuerdo con el sistema fiscal español, pero no pueden solicitarlo a efectos de aplicar un CDI suscrito por España. De esta forma, un contribuyente que se adhiera a este régimen especial de impatriados puede ser considerado como residente fiscal en varios países diferentes de forma simultánea, al no poder ampararse en el artículo 4 del MCOODE, por lo que podría llegar a tributar por su renta mundial en varios Estados¹³¹. Por tanto, deberá ser el CDI suscritos por los Estados en el conflicto el que establezcan una disposición expresa para resolver tales situaciones. A diferencia de España, otros Estados cercanos al nuestro han decidido orientar su política fiscal a la inclusión de ventajas fiscales que incentiven el posicionamiento y localización de grandes multinacionales en sus territorios.

No obstante, tras el impacto que la COVID-19 ha tenido en nuestras condiciones de vida, los legisladores deberán vigilar cualquier elemento que pueda afectar el fenómeno de la globalización y la movilidad internacional de trabajadores, para, consecuentemente, articular las medidas que resulten más oportunas en el ámbito fiscal, con la finalidad de una mayor y mejor justicia y equidad.

¹³⁰ A este respecto debemos recordar que existen Estados como Liechtenstein o Jordania los cuales poseen un impuesto de naturaleza análoga y, sin embargo, son catalogados como “paraísos fiscales”. Al contrario de lo que sucede en otros países como Arabia Saudí, Catar o Bahrein donde no existe un impuesto análogo al IRPF y, sin embargo, al tener un CDI con España no son considerados como “jurisdicción no cooperativa”.

¹³¹ A este respecto, se hace mención que como no puede aplicarse las reglas de desempate determinadas en el art. 4 del MCOODE, el contribuyente podría estar sujeto a tributación de su renta mundial en dos o más Estados a la vez, lo que supondría que, por ejemplo, las rentas de fuente española estuviesen gravadas en España y en otro Estado que le considere, por normativa interna, como residente fiscal. Vid. TORRES FATCHINI, B “Análisis del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, Impacto, comparativa con regímenes europeos homólogos y propuestas de mejora”, Universidad de Barcelona, 2020, pág.36.

BIBLIOGRAFÍA.

ADAME MARTÍNEZ, F., “El régimen especial de residentes no habituales de Portugal: ¿un modelo a imitar?”, *Taxlandia – Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, 2020.

ALMAGRO MARTÍN, C., *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*, Dykinson S. L., 2019.

ÁLVAREZ BARBEITO, P., y CALDERÓN CARRERO, J., *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, La Coruña, 2010.

ÁLVAREZ NOVOA, M., y GÓMEZ LOPEZ-EGEA S., “Políticas de expatriación en multinacionales; visión de las personas”, *Estudio IESE School*, Pamplona, 2011.

ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, Lex Nova, Valladolid, 2008.

BARREAL GARCÍA, J.M., “El régimen fiscal de los Impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Cuadernos de Formación de la Escuela de la Hacienda Pública 17/2014*, Dialnet, Logroño, 2014.

CALDERÓN CARRERO, J.M., *Beneficios empresariales (y de navegación)*, Ciss, Madrid, 2015.

CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mc Graw-Hill, 1997.

CÁMARA BARROSO, M.C., “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional 7/2018*, Dialnet, Logroño, 2018.

CARMONA FERNANDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2015.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Ciss, Valencia, 2007.

CARRIL VÁZQUEZ, X.M. “Aspectos laborales y de seguridad social de los pabellones de conveniencia”, *Revista Española de Derecho del Trabajo núm. 108*, 2001.

CASADO ABARQUERO, M., *La autonomía de la voluntad en el contrato de trabajo internacional*, Aranzadi S.A.U., Cizur Menor, 2008.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país” *Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento* 17, Aranzadi, 2005.

CORDON EZQUERRO, T, GUTIERREZ LOUSA, M y ARCE VILLEGAS, P., *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

DE LA FUENTE ALONSO, B., “La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas”, *Cuadernos Formación* 6/21 Vol. 27, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2021.

DUARDO SANCHEZ, A., “Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS” *Revista Quincena Fiscal* núm. 12/2017 parte Estudios, Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J., *Derecho Internacional Privado*, Aranzadi, Pamplona, 2014.

GIL GARCÍA, E., “La residencia como criterio de aplicación de los CDI. La cláusula del centro de intereses vitales y otros criterios para resolver la doble residencia”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* 7/2018, Dialnet, Logroño, 2018.

GIL GARCIA, E., “La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización”, *Revista española de Derecho Financiero* núm.193/2022 parte Estudios, Civitas SA, Pamplona, 2022

GÓMEZ ABELLEIRA, F.J., “Expatriación y ley aplicable a la relación laboral”, *Revista de Información Laboral* núm.11/2016, Lex Nova, Madrid, 2016.

GOROSPE OVIEDO, J.I., “Los regímenes opcionales de «impatriados» y de no residentes en la imposición sobre la renta”, *Revista Quincena Fiscal* núm. 7/2010, Aranzadi S.A.U, Cizur Menor, 2010.

MACARRO OSUNA, J.M., “Supuesto de sujeción por la renta mundial IRPF sin que medie presencia física en territorio español”, *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* 7/2018, Dialnet, Logroño, 2018.

MADRIGAL GARCÍA, J.A., “El régimen fiscal de los impatriados, problemas de aplicación y alternativas de reforma”, *Hacienda Pública Española nº 15*, Madrid, 2012.

MARTÍN QUERAL, TEJERIZO LÓPEZ, CAYÓN GALIARDO., *Manual de Derecho tributario*, Aranzadi S.A.U, 4ª ed., 2007.

MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D “El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Régimen de "Impatriados”, *Carta Tributaria núm.16*, Monografías, 2005.

MASANET RIPOLL, E., OSVALDO ESTEBAN, F., “Una mirada a la emigración española cualificada reciente: estado de la cuestión y enfoques teóricos”, Universidad de Valencia, 2018.

MATA RODRIGUEZ, M., “IRPF y nuevo Impuesto sobre la Renta de No Residentes: tratamiento fiscal de las retribuciones pagadas en España a los Trabajadores trasladados, destinados o desplazados al extranjero” *Revista Quincena Fiscal núm. 22/1999*, Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 1999.

MENENDEZ DE MIGUEL, M.T “Régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados”, *Revista Quincena Fiscal núm.18/2015 parte Estudios*, Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2015.

MERINO JARA, I., “Determinación de la residencia fiscal en época de confinamiento”, *Fórum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa núm. 271*, Dialnet, 2021.

PALACIO RODRÍGUEZ-SOLANO, J., “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma” *Cuadernos de Formación 4/2007*, Dialnet, Logroño, 2007.

SIMÓN ACOSTA, E. “A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España”, *Actualidad Jurídica Aranzadi núm.917/2016*, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

SOLER ROCH, M.T. “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario” *Presente y futuro de la Imposición directa en España*, Lex Nova, Madrid, 1998.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “La Discriminación entre la Tributación de las Rentas de Residentes y No Residentes”, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, Registradores de España, 2013.

TORRES FATCHINI, B., “Análisis del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, Impacto, comparativa con regímenes europeos homólogos y propuestas de mejora”, Universidad de Barcelona, 2020.

VAZQUEZ TAÍN, M., *Fiscalidad de No Residentes, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Estatutos singulares de tributación y convenios fiscales internacionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

VILCHES DE SANTOS “Conflictos de doble residencia fiscal” en AAVV. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”, *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro 3/2018*, Dialnet, Logroño, 2018.