



Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados

Nicolás Díaz Ravn

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla
Abogado*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

El Derecho Tributario es empleado con frecuencia como mecanismo para atraer a contribuyentes a determinados territorios. Existen ejemplos de medidas fiscales con dicha finalidad tanto a nivel nacional como internacional.

La propuesta que desde el Gobierno se ha realizado para promover medidas que faciliten el retorno a España de personas que dejaron nuestro país durante los años de la crisis no se apoya en gran medida en el Derecho Tributario. Pese a ello, se contempla el estudio de medidas fiscales que incentiven el regreso a España de quien se vio forzado a emigrar.

El objeto de este trabajo es doble: por un lado, analizar de qué forma se utiliza el Derecho Tributario para influir en la decisión de los contribuyentes de fijar su residencia en un territorio o en otro; y, por otro, efectuar una propuesta de mejora del régimen especial para trabajadores.

Palabras clave: IRPF; régimen especial para trabajadores desplazados; Plan de Retorno a España.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 31-05-2020

Cómo citar: Díaz Ravn, N. (2020). Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 37-62.





A proposal to reform the special tax regime for displaced workers

Nicolás Díaz Ravn

Abstract

Tax Law is frequently used as a mechanism to attract taxpayers to certain territories. There are examples of fiscal measures with this purpose both at national and international level.

The Government's proposal to promote measures that aims to facilitate the return to Spain of people who left our country during the years of the crisis does not rely to a great extent on Tax Law. Despite this, the study of fiscal measures that encourage the return to Spain of those who were forced to emigrate is contemplated.

The purpose of this paper is twofold: on the one hand, to analyse how Tax Law is used to influence the decision of taxpayers to establish their residence in one territory or another; and, on the other hand, to make a proposal to improve the special regime for displaced workers that allows recovering the human capital lost during the years of crisis.

Keywords: Personal Income Tax; special tax regime for displaced workers; Return to Spain Plan.

Citation: Díaz Ravn, N. (2020). Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 37-62.



Sumario

1. Introducción
 2. El Derecho Tributario como herramienta para atraer nuevos contribuyentes
 - 2.1. Medidas adoptadas por otros países
 - 2.1.1. Reino Unido y el *remittance basis*
 - 2.1.2. Portugal y el régimen de los «residentes no habituales»
 - 2.1.3. Países Bajos y el 30 % *ruling*
 - 2.1.4. Italia y ¿la *Ley Cristiano*?
 - 2.1.5. Dinamarca y su régimen de expatriados
 - 2.2. Medidas adoptadas en el ordenamiento tributario español
 - 2.2.1. Reducciones para contribuyentes situados en Ceuta y Melilla
 - 2.2.2. Reducciones para contribuyentes situados en Canarias
 - 2.2.3. El régimen especial para trabajadores desplazados
 3. Propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados
 - 3.1. Necesidad de incentivar el regreso a España del capital humano perdido durante los años de crisis
 - 3.2. Aspectos temporales de la propuesta
 - 3.3. Evitando la proliferación de regímenes especiales
 - 3.4. Contenido de la propuesta
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía



1. Introducción

Desde que se inició la no tan lejana (pero casi ya olvidada) crisis financiera del año 2008, cientos de miles de españoles¹ se vieron obligados a emigrar en busca de oportunidades imposibles de encontrar en nuestro país. En gran parte, personas muy cualificadas, pero con serias dificultades para encontrar un puesto de trabajo acorde con su perfil y que, ante la perspectiva de aceptar empleos precarios, o en sectores ajenos a su formación, optaron por «hacer las maletas» y, dejando atrás su país, comenzar una nueva vida en otro destino.

Si, a nivel individual, la necesidad de emigrar implica un enorme sacrificio por parte de la persona que debe dejar atrás sus raíces, a nivel de la colectividad la situación señalada tiene un coste incalculable: no solo supone la pérdida de todos los recursos públicos destinados a la formación de esas personas; también implica prescindir, en muchos casos, de profesionales altamente cualificados que, en lugar de prestar sus servicios para entidades, públicas o privadas, españolas, lo harán para entidades extranjeras.

Por ello, no es de extrañar que, desde las Administraciones, se estudien medidas para recuperar todo ese capital humano perdido durante tantos años. A dicha inquietud responde el «Plan de Retorno a España», calificado de «muy ambicioso» por parte de la secretaria de Estado de Migraciones, y aprobado por el Consejo de Ministros en su reunión del día 22 de marzo de 2019.

Por otro lado, si hablamos de emigración y, por lo tanto, de cambios de residencia, necesariamente debemos tener en cuenta las implicaciones fiscales que de ello se derivan. La pérdida, o adquisición, de la condición de residente en un determinado país puede ser la lógica consecuencia de la decisión de emigrar a otro territorio. Pero también puede ocurrir que, si no el principal, uno de los motivos del traslado de residencia sea precisamente

¹ Fuente: Instituto Nacional de Estadística, estadísticas de migraciones exteriores.

adquirir, o perder, la condición de residente de un país, a fin de resultar acreedor de un régimen fiscal más beneficioso que el aplicado hasta la fecha.

De esta manera, el Derecho Tributario puede influir en la toma de decisiones tan relevantes como el país en el que el contribuyente desea fijar su residencia y desarrollar su actividad. Y ese, principalmente, es el objeto del presente trabajo: por un lado, analizar de qué manera la normativa fiscal trata los cambios de residencia, con especial atención a las medidas que buscan atraer contribuyentes a un determinado territorio; por otro, realizar una propuesta de modificación de nuestra normativa interna que permita contribuir, junto a otras medidas, al objetivo de recuperar a las personas que se vieron obligadas a salir al extranjero en busca de una oportunidad laboral.

2. El Derecho Tributario como herramienta para atraer nuevos contribuyentes

La normativa de los principales impuestos directos de nuestro ordenamiento jurídico-tributario dedica determinados preceptos a la regulación de las consecuencias derivadas del cambio de residencia del contribuyente. A modo de ejemplo, podemos citar:

- En el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), la conocida como «cuarentena fiscal» del artículo 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF); la regla de imputación temporal del artículo 14.3 de la LIRPF; o el artículo 95 bis de la LIRPF para ganancias de patrimonio por cambios de residencia. En materia de retenciones, el artículo 99.8 de la LIRPF.
- En el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS), el artículo 19 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que contempla la integración de determinadas rentas en la base imponible de entidades que trasladan su residencia al extranjero; el artículo 27.2 b) de la LIS, que considera concluido el periodo impositivo por el cambio de residencia de una entidad al extranjero; o los artículos 80.4 y 81.3 de la LIS, en sede del «régimen fiscal de fusiones»².

En las siguientes líneas, no obstante, nos vamos a centrar en las medidas tributarias adoptadas, tanto en España como en otros países, que tienen como objetivo atraer contribuyentes a un determinado país o territorio.

² Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

2.1. Medidas adoptadas por otros países

Un recorrido por la normativa tributaria de otros países de nuestro entorno nos permite descubrir regímenes cuyo objetivo no es otro que atraer a sus respectivos territorios a trabajadores extranjeros, generalmente con una alta cualificación profesional o perceptores de elevados ingresos. Cada uno de esos regímenes somete la duración de los mismos a plazos distintos (generalmente entre 5 y 10 años). Y cada uno incentiva el traslado de trabajadores extranjeros vía reducción de impuestos, con mecanismos que pueden clasificarse en dos tipos: por un lado, reduciendo (o eximiendo de gravamen) los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente; por otro (como ocurre en España con el régimen de los trabajadores desplazados), aplicando un tipo de gravamen reducido.

Vamos a relacionar en las siguientes líneas algunos de esos regímenes, señalando sus principales características a fin de contrastarlas con las existentes en España.

2.1.1. Reino Unido y el *remittance basis*

En el Reino Unido se contempla un régimen especial para residentes no domiciliados³ en dicho país. Básicamente, este régimen supone tributar, por un lado, por las rentas obtenidas de fuentes británicas, al tipo que corresponda según la normativa interna del país; por otro, tributar por las rentas obtenidas en el extranjero, pero solo en la medida en que sean remitidas al Reino Unido. En consecuencia, las rentas generadas en el extranjero y que no se envíen al Reino Unido, no tributarán en este país⁴.

³ La figura del residente no domiciliado, o *non-dom*, responde a la del contribuyente que, pese a residir en el Reino Unido, mantiene su domicilio permanente fuera de dicho país. Conforme a la regulación actual, una persona física se considera domiciliada en el Reino Unido si cumple alguna de las siguientes condiciones: 1) nació en el Reino Unido, su domicilio original estuvo en el Reino Unido y fue residente en el Reino Unido durante el año fiscal 2017-2018 o posteriores; o 2) ha sido residente en el Reino Unido en, al menos, 15 de los 20 años anteriores.

⁴ Conviene tener en cuenta, en el caso de que resulte de aplicación el vigente convenio para evitar la doble imposición entre España y Reino Unido, que el artículo 23.1 del mismo dispone:

Cuando en virtud de cualquier disposición del presente Convenio un Estado contratante reduzca el tipo impositivo correspondiente a un elemento de renta, beneficio o ganancia de un residente del otro Estado contratante o lo exonere de imposición y, de acuerdo con la normativa vigente en ese otro Estado contratante ese residente esté sujeto a imposición en ese otro Estado únicamente respecto de aquel elemento de renta, beneficio o ganancia que se remita a ese otro Estado o se reciba en él, y no por razón de su importe íntegro, dicha reducción o exención se aplicará únicamente a la parte de la renta, beneficio o ganancia que se someta a imposición en ese otro Estado.

De este modo, por ejemplo, dividendos obtenidos por un *non-dom* residente en el Reino Unido, pero procedentes de una entidad española, no podrán beneficiarse en España, al tributar en el impuesto sobre

Diversas modificaciones a este régimen han derivado, en la actualidad, en la aplicación de un recargo (RBC, *Remittance Basis Charge*) exigible a los contribuyentes que, teniendo la condición de residentes en el Reino Unido durante un periodo dilatado de tiempo, deseen seguir aplicando este régimen. Dicho recargo asciende a 30.000 libras para contribuyentes residentes en el Reino Unido en, al menos, 7 de los 9 ejercicios anteriores; y a 60.000 libras para contribuyentes residentes en el Reino Unido en, al menos, 12 de los 14 ejercicios anteriores. En definitiva, se va minorando el incentivo fiscal de forma progresiva, si bien su duración puede llegar a ser de hasta 14 años (la más alta de los diferentes países que vamos a comentar).

2.1.2. Portugal y el régimen de los «residentes no habituales»

La normativa portuguesa considera como residentes no habituales en territorio portugués a los sujetos pasivos que, trasladando su residencia a dicho país, no hayan tenido el carácter de residente en cualquiera de los cinco años anteriores. La duración de este régimen se extiende, temporalmente, durante 10 años consecutivos, contados desde la inscripción como residente en Portugal. Desde el punto de vista subjetivo, no cualquier persona puede acogerse a este régimen. Es necesario, por el contrario, que desarrolle determinadas actividades de alto valor añadido que vienen enumeradas en una Orden de enero de 2010.

En cuanto al contenido del régimen aplicable a estos contribuyentes, se puede concretar en dos medidas:

- Respecto de las rentas de fuente interna, se contempla la aplicación de un tipo de gravamen fijo, del 20 %, a las rentas que deriven de las actividades de alto valor añadido desarrolladas por el contribuyente.
- Respecto de las rentas de fuente externa, y como mecanismo para evitar la doble imposición jurídica internacional, se prevé la aplicación del método de exención.

Recientemente se ha aprobado otro régimen fiscal con parecida finalidad, que comentaremos en otro epígrafe de este trabajo.

2.1.3. Países Bajos y el 30% *ruling*

En los Países Bajos se favorece la llegada de personal cualificado de otros países a través de un incentivo fiscal que permite, cumpliéndose determinados requisitos, eximir de gravamen un 30 % de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente.

la renta de no residentes (IRNR), del tipo reducido previsto en el artículo 10 del convenio, a menos que se remitan al Reino Unido.

Las condiciones que se exigen para optar a este régimen consisten en:

- El traslado a los Países Bajos debe estar motivado por una relación laboral.
- El trabajador ha de ser contratado en un tercer país (o ser enviado a los Países Bajos desde un tercer país por parte de su empresa).
- Durante los años inmediatamente anteriores al primer día de trabajo en los Países Bajos, el contribuyente debía vivir fuera de dicho país, al menos, durante 16 meses, y a una distancia superior a 150 kilómetros desde la frontera.
- El trabajador debe poseer una experiencia específica que no se encuentre, o se encuentre escasamente, en los Países Bajos. A diferencia del régimen portugués, en el que una orden relaciona las actividades de alto valor añadido susceptibles de acogerse al régimen de los residentes no habituales, la normativa neerlandesa considera cumplida esta condición si el salario del contribuyente excede determinados límites (salvo trabajos de investigación científica, respecto de los cuales no se exige un salario mínimo para poder aplicar a la exención del 30%).

Finalmente, la duración de este régimen se ha reducido, a partir del año 2019, de 8 a 5 años.

2.1.4. Italia y ¿la *Ley Cristiano*?

Dos regímenes pensados para atraer contribuyentes a Italia existen actualmente en la normativa de dicho país: uno para empleados con alta cualificación y otro para contribuyentes con elevado patrimonio neto.

El primero de ellos, introducido en el año 2015, guarda muchas similitudes con nuestro régimen especial para trabajadores desplazados, ya que se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) En primer lugar, que el beneficiario no hubiese tenido la condición de residente en Italia en los últimos cinco ejercicios. Además, ha de mantener la condición de residente en Italia durante, al menos, dos años.
- b) En segundo lugar, que el trabajo se realice para una empresa residente en Italia en virtud de una relación laboral con dicha empresa o con otra vinculada con la misma.
- c) En tercer lugar, que la actividad laboral se preste principalmente en Italia.
- d) Finalmente, que el trabajador desempeñe funciones directivas o esté en posesión de requisitos de alta cualificación o especialización, en los términos previstos reglamentariamente.

Cumplidos los anteriores requisitos, el contribuyente podrá considerar exentos el 50 % (hasta el año 2016 incluido, el 30 %) de sus rendimientos del trabajo, durante el año del traslado de la residencia a Italia y los cuatro siguientes.

Observamos como, pese a existir similitudes entre la normativa italiana y la española (con divergencias relativas a los requisitos temporales, que varían de un país a otro), la principal diferencia se encuentra en la delimitación subjetiva de los beneficiarios de este régimen, ya que la normativa italiana no se aplica a todos los trabajadores que se trasladen a Italia sino a aquellos que cumplan la condición de, o bien desempeñar funciones directivas (de modo similar a como la actual redacción de nuestra LIRPF regula el régimen de trabajadores desplazados) o bien poseer una alta cualificación o especialización (condición esta que no se requiere en nuestro régimen especial).

Respecto al segundo régimen, en vigor desde enero de 2017 y dirigido a contribuyentes con un elevado patrimonio neto (régimen que, en un alarde de originalidad o, más bien, de falta de ella, podríamos denominar «Ley Cristiano Ronaldo», al no excluir a deportistas profesionales de su ámbito de aplicación), el mismo confiere a los contribuyentes que trasladen su residencia a Italia, y en términos parecidos al régimen británico del *remittance basis*, optar por un impuesto sustitutivo, ascendente a 100.000 euros anuales, en lugar del que correspondería sobre las rentas de fuente externa. Las rentas obtenidas en Italia tributarán al tipo progresivo que corresponda.

Este segundo régimen puede extenderse en el tiempo hasta 15 años, y requiere que quien opte por él no hubiese tenido la condición de residente en Italia en al menos nueve de los últimos 10 años anteriores al ejercicio en el que se efectúe la opción.

2.1.5. Dinamarca y su régimen de expatriados

Finalizamos nuestro recorrido normativo por diferentes países europeos con medidas para atraer contribuyentes con el régimen de expatriados, contenido en la normativa danesa.

Se requiere no haber tenido la condición de residente en Dinamarca en los tres años anteriores al traslado de la residencia al país escandinavo, ni haber tributado en condición de no residente en dicho país por rendimientos del trabajo o derivados de un establecimiento permanente obtenidos en territorio danés. En caso de ejercer funciones directivas en la entidad para la cual se prestan servicios, se exige no tener el control de la misma. Aparte de ese requisito, no se exigen otras cualidades en el empleado, por lo que no se excluye a los deportistas profesionales de su ámbito de aplicación. En todo caso, la mayor parte del trabajo (aunque no necesariamente todo) debe realizarse en territorio danés.

El ámbito subjetivo se concreta más exigiendo, bien tener la condición de investigador, bien obtener unos ingresos superiores a un límite mínimo.

El contenido de este régimen consiste en tributar al tipo reducido del 27 %, lo cual podrá hacer durante un periodo máximo de 84 meses (no necesariamente continuados).

2.2. Medidas adoptadas en el ordenamiento tributario español

Tras este repaso de derecho comparado de la normativa de otros países, nos centraremos a continuación en los mecanismos que el ordenamiento tributario español prevé para influir en la decisión del contribuyente de fijar su residencia o, al menos, de desarrollar su actividad, en determinados territorios.

2.2.1. Reducciones para contribuyentes situados en Ceuta y Melilla

Tanto en la LIRPF como en la LIS se introducen normas cuya finalidad es atraer contribuyentes a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla⁵.

En el ámbito de las personas físicas, el artículo 68 (Deducciones) de la LIRPF, en su apartado 4, contempla la posibilidad de aplicar una deducción del 60 % (50 % hasta 2017) en los siguientes casos:

- a) Por un lado, a contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla. La deducción se aplica sobre la parte de cuota que, proporcionalmente, corresponda a rentas obtenidas en ambas ciudades.

Adicionalmente, si la residencia se prolonga durante al menos tres años, la reducción también puede aplicarse, a partir de los periodos impositivos siguientes, por rentas obtenidas fuera de ambas ciudades, a condición de que al menos una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente esté situado en dichas ciudades. En este último caso, las rentas obtenidas fuera de Ceuta o Melilla que pueden generar la deducción se encuentran limitadas cuantitativamente, de forma que no pueden superar el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en ambas ciudades.

- b) Por otro lado, los contribuyentes que no tengan su residencia en Ceuta o Melilla podrán igualmente aplicar una deducción en cuota del 60 % en la proporción que las rentas obtenidas en dichos territorios hayan contribuido a formar las bases liquidables positivas (general y del ahorro) del sujeto pasivo.

⁵ En el ámbito del impuesto sobre el patrimonio (IP), el artículo 33 de la Ley 19/1991, en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 4/2008, contemplaba una bonificación del 75 % sobre la cuota que, proporcionalmente, correspondiese a bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla. Tras la supresión de la exigencia de dicho tributo, el Real Decreto-Ley 13/2011 volvió a recuperarlo, «temporalmente».

Por su parte, el artículo 33 de la LIS regula una bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, y aplicable en los siguientes términos:

- La bonificación es del 50 %.
- Se aplica sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y, además, por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios.
- Las entidades beneficiarias pueden ser entidades residentes en alguna de ambas ciudades, o establecimientos permanentes situados en ellas de otras entidades españolas o no residentes.
- Se exige que la entidad beneficiaria cierre un ciclo mercantil generador de ingresos en Ceuta o Melilla.
- Transcurridos tres años de residencia en alguna de dichas ciudades, y al igual que ocurre en el IRPF, la deducción se extiende a rentas obtenidas fuera de ellas, siempre que la mitad de los activos de la entidad estén situados en Ceuta o Melilla.

2.2.2. Reducciones para contribuyentes situados en Canarias

En el caso de las islas Canarias, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, contiene diversas medidas para atraer y mantener la inversión en el archipiélago. Citamos a continuación las especialidades que, con dicha finalidad, se contemplan en materia de impuestos directos:

- El artículo 26 introduce la aplicación de una bonificación del 50 % de la cuota íntegra para empresas productoras de bienes corporales. Dicha bonificación se aplicará tanto a sujetos pasivos del IS como del IRPF (en este último caso, siempre que determinen sus rendimientos por el método de estimación directa), sobre la parte de cuota que corresponda a rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, y que correspondan a actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras.
- El artículo 27 regula la reserva para inversiones en Canarias. Consiste en una reducción de la base imponible del IS equivalente al importe que, con relación a los establecimientos situados en Canarias, las empresas destinen de sus beneficios a la reserva.
- El artículo 27 bis (introducido por el RDL 15/2014) contempla una deducción en cuota íntegra (aplicable tanto a sujetos pasivos del IS como del IRPF, a condición de que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior no supere los 10 millones de euros y de que la plantilla media de dicho periodo sea inferior a

50 personas). La deducción se prevé para sujetos pasivos con domicilio fiscal en Canarias y por la realización de las siguientes actividades: inversiones efectivamente realizadas en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en Marruecos, Mauritania, Senegal, Gambia, Guinea Bissau y Cabo Verde; o por los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas. El importe de la deducción será del 15 % de las inversiones realizadas o de los gastos satisfechos.

- El título V de la ley que regula la Zona Especial Canaria (ZEC), con la finalidad (art. 28) de promover la creación de empleo de calidad, el desarrollo económico y social del archipiélago y la diversificación de su estructura productiva. En el ámbito del IS, se contempla la aplicación de un tipo de gravamen del 4 % sobre la parte de base imponible que corresponda a operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

2.2.3. El régimen especial para trabajadores desplazados

Sin las limitaciones geográficas de las medidas citadas en los dos epígrafes anteriores, la LIRPF regula un régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Introducido en el año 2003 (con efectos para el ejercicio 2004 y ss.), vía *ley de acompañamiento* a los presupuestos generales del Estado, su finalidad declarada⁶ era atraer al territorio español a capital humano cualificado (si bien consideramos más correcto sustituir el adjetivo «cualificado» por «con elevados ingresos»; a diferencia de lo que hemos visto que ocurre en otros países, la norma no exigía cualificación alguna en el trabajador y solamente en fechas recientes se ha añadido, como veremos seguidamente, un nuevo supuesto pensado para personas que asuman el cargo de administrador de entidades residentes –circunstancia esta que reflejará, más que una determinada cualificación profesional, la asunción de determinada responsabilidad–).

⁶ Extraoficialmente, dado que de la tramitación parlamentaria es imposible extraer el motivo de la introducción de este nuevo régimen. En este sentido, compartimos las palabras de Sanz Clavijo (2013) al decir que:

[...] atendiendo a cómo se ha configurado el régimen de impatriados desde sus orígenes, no puede admitirse sin reparos la pretendida finalidad que ha tratado de darse al mismo; quiere decirse, la denunciada falta de exigencia de cualesquiera requisitos de cualificación o habilidad profesional para la determinación del ámbito de aplicación del régimen de impatriados español denota que el objetivo de esta normativa no radica tanto en la atracción de trabajadores altamente cualificados, sino en lograr esa mayor «atractividad» de la economía española mediante la incentivación de la localización en España de empresas y centros de decisión empresarial a través de la previa captación de los recursos humanos más cualificados (y remunerados) de las compañías que, por la concesión de importantes ventajas fiscales y por otras circunstancias, decidirían pues trasladarse a este país.

Recordemos que, inicialmente, el régimen de «impatriados» se introdujo como un apartado quinto al artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... El mismo ofrecía la opción de tributar conforme a la normativa del IRNR (cuya principal bondad, a estos efectos, consistía en aplicar un tipo de gravamen proporcional –inicialmente, el 25 %– frente al tipo marginal máximo previsto en la tarifa del impuesto), exigiéndose, para que la opción fuese válida, que se cumpliesen determinados requisitos. Destacamos, por lo que afecta al presente trabajo, dos de ellos: no haber tenido la condición de residente en España en los 10 años anteriores y que el traslado a territorio español fuese consecuencia de un contrato de trabajo. Ninguna exigencia contenía la ley respecto a la cualificación profesional del nuevo residente (omisión que nos permite, como antes hemos indicado, considerar que lo pretendido por la norma no era atraer personal cualificado sino altamente remunerado).

La crisis económica dejó su huella en este régimen: mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 –Ley 26/2009, de 23 de diciembre– se introdujo un límite retributivo de 600.000 euros, por encima del cual los contribuyentes quedaban excluidos del mismo. Sigue brillando por su ausencia la exigencia de una determinada cualificación profesional del trabajador, poniéndose el centro de atención en el importe de la retribución a percibir por el contribuyente.

Finalmente, se vuelve a modificar el régimen especial objeto de este artículo, a través de la Ley 26/2014, en varios sentidos:

- a) Desde el punto de vista del ámbito subjetivo, se amplía el régimen para permitir la opción a sujetos pasivos cuyo desplazamiento a España sea consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o lo haga en un porcentaje inferior al 25 %. Por lo tanto, personas vinculadas a una entidad por una relación mercantil, como es la propia de los administradores de personas jurídicas, pueden también verse beneficiados por la aplicación de las previsiones de este régimen especial⁷.
- b) Quedan excluidos los deportistas profesionales vinculados con un club mediante relación laboral de carácter especial⁸.

⁷ El resto de empleados con responsabilidades propias del personal de alta dirección (director general, director financiero...) ya quedaban cubiertos por este régimen, al ser la suya una relación laboral de carácter especial regulada por el Real Decreto 1382/1985.

⁸ Exclusión que, a nuestro juicio, es muy criticable: si en ningún momento la norma ha exigido determinadas cualidades profesionales en el sujeto pasivo para poder optar por este régimen, carece de sentido discriminar una única profesión o actividad que, por otro lado, y con carácter general, genera a sus protagonistas ingresos muy inferiores a los que puedan recibir altos directivos de empresas (salvo determinados futbolistas que, no es ocioso recordar, no son los únicos deportistas encuadrados dentro de la relación laboral especial de los deportistas profesionales).

- c) Recuperando la posibilidad de acogerse a este régimen especial a sujetos pasivos cuyos rendimientos del trabajo excedan de 600.000 euros anuales. Actualmente, se limita el tipo de gravamen aplicable, con carácter general, en el IRNR (24 %) a los primeros 600.000 euros de base, quedando sometido el exceso al tipo del 45 %.

3. Propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados

Llegados a este punto podemos afirmar la evidencia de que el Derecho Tributario es empleado, tanto a nivel nacional como a nivel internacional, como instrumento para influir en las decisiones de localización de los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas. Hemos omitido intencionadamente otras medidas legislativas que tienen como objetivo influir en la toma de decisiones del contribuyente sobre movilidad geográfica⁹, a fin de centrarnos en lo que es el verdadero objetivo de nuestro análisis: realizar una propuesta de reforma legislativa que incentive fiscalmente el retorno a España de gran parte de los ciudadanos obligados a emigrar durante los años de crisis económica.

Desarrollaremos a continuación los tres pilares básicos sobre los que consideramos que debería apoyarse dicha propuesta. Con carácter previo, no obstante, consideramos oportuno hacer referencia al contexto en el que formulamos esta propuesta y que concretamos en los siguientes extremos:

- Por un lado, como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, nos encontramos con el «Plan de Retorno a España». Como hemos indicado al inicio de este artículo, con fecha 22 de marzo de 2019, el Consejo de Ministros adoptó el acuerdo por el que aprobaba dicho Plan, publicado en el BOE del día 30 de marzo del mismo año. El Plan comienza recordando la crisis migratoria sufrida por España entre los años 2009 y 2017, y cuantifica el éxodo de españoles en poco más de un millón de personas.

⁹ Dejemos constancia, aunque sea mediante nota a pie de página, de alguna de ellas: la exención prevista en el IRPF aplicable a rendimientos del trabajo que derivan de servicios prestados en el extranjero y el gasto incrementado por movilidad geográfica (aplicable a contribuyentes desempleados que acepten un puesto de trabajo en un municipio distinto al de su residencia); en sentido contrario (es decir, para desincentivar el traslado), el artículo 8.2 de la LIRPF (la conocida como «cuarentena fiscal») que permite seguir considerando contribuyentes de dicho impuesto a los sujetos pasivos del mismo que se trasladen a un paraíso fiscal; o, en el ámbito del IS, la exención aplicable a rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente. También pueden influir, aunque no sea (o no deba ser) esa su finalidad, las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos que tienen por objeto reducir, en el territorio de una concreta autonomía, los impuestos exigibles a los contribuyentes residentes en dicho territorio.

Se recogen en el Plan 50 medidas, agrupadas en 6 categorías (apoyo para definir proyecto profesional, ayuda para planificar la vuelta e instalarse, creación de espacios para la participación, creación del ambiente positivo para el retorno, acompañamiento psicológico del proceso migratorio, y gestión colaborativa y evaluación continua del Plan). Las diferentes medidas se encuentran impulsadas por 10 ministerios diferentes.

Por lo que al ámbito tributario concierne, la única medida que se hace depender del Ministerio de Hacienda se inserta en la segunda categoría indicada (ayuda para planificar la vuelta e instalarse) y consiste en analizar posibles incentivos para emigrantes retornados.

La necesidad de la medida se justifica en que «en países de nuestro entorno se fomenta la atracción y el retorno de profesionales emigrantes con diferentes ventajas fiscales, un beneficio que influye en la decisión de volver». Tras recordar en unas breves líneas el contenido básico del régimen especial para trabajadores desplazados, se describe la acción a realizar como:

Analizar posibles mejoras en el tratamiento fiscal enfocadas a emigrantes retornados, que previamente se hubieran trasladado al extranjero durante la pasada crisis económica, con el fin de atraer y recuperar el talento del que la crisis ha privado al país, promoviendo el regreso de emprendedores, inversores, profesionales independientes, investigadores y todos aquellos que se han visto obligados a vivir más allá de nuestras fronteras y de cuyo bagaje se puede enriquecer el país.

Se señala como fecha para analizar esta medida el mes de septiembre de 2019.

- Por otro lado, hay que señalar que, hace poco más de un año, nuestros vecinos portugueses han aprobado una medida con una finalidad similar a la que planteamos: la Ley de Presupuestos del Estado para 2019 añadió un artículo 12.A al Código del *Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Singulares*¹⁰, equivalente a nuestro IRPF. Esta norma introduce un nuevo régimen fiscal aplicable a

¹⁰ Del siguiente tenor:

Regime fiscal aplicável a ex-residentes. – São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando –se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1e 2 do artigo 16.o em 2019 ou 2020: a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores; b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015; c) Tenham a sua situação tributária regularizada. 2 – Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

exresidentes en Portugal, cuyo objetivo es fomentar, mediante la reducción de impuestos, el regreso de esos emigrantes a dicho país.

El contenido del nuevo régimen supone excluir de tributación el 50% de los rendimientos del trabajo o de actividades económicas de aquellos contribuyentes que, adquiriendo la condición de residente en los años 2019 o 2020, cumplan los siguientes requisitos: a) no haber tenido la condición de residentes en Portugal en los tres años anteriores; b) haber sido residentes antes de 31 de diciembre de 2015; c) estén al corriente en sus obligaciones tributarias.

Se cierra este régimen con una exclusión y con una limitación temporal: no podrán optar por el mismo las personas que hayan solicitado su inscripción como «residente no habitual» (régimen que ya hemos comentado anteriormente); y, en cualquier caso, su aplicación queda limitada al año del traslado de residencia y a los cuatro ejercicios siguientes. Por lo tanto, quien regrese a Portugal en 2019 podrá aplicar este régimen hasta el año 2023, mientras que quien regrese en 2020 tendrá hasta el ejercicio 2024.

En este contexto, enunciamos a continuación los pilares sobre los que, en nuestra opinión, debiera asentarse una propuesta de modificación de la normativa tributaria que aspire a recuperar a emigrantes españoles.

3.1. Necesidad de incentivar el regreso a España del capital humano perdido durante los años de crisis

Nuestra propuesta se asienta, en primer lugar, sobre la base de arbitrar una medida que promueva el regreso a España de aquellas personas que, como consecuencia de la crisis económica, trasladaron su residencia a otro país.

Por lo tanto, desde un punto de vista negativo, no se trataría de una medida genérica para atraer capital humano a España, para lo cual ya existe un régimen específico (régimen especial de trabajadores desplazados, tal y como está redactado actualmente); ni de una medida que deba beneficiar por igual a antiguos contribuyentes del IRPF por el mero hecho de serlos y sin exigencia de ningún requisito adicional.

Desde un punto de vista positivo, por su parte, los requisitos que, en todo caso, deberían cumplirse serían:

- a) Por un lado, haber tenido la condición de residente fiscal en España en algún ejercicio anterior. En nuestra opinión, no debería establecerse ninguna limitación temporal en este punto, en el sentido de limitarlo a un periodo temporal concreto, ya que el mismo interés existe en recuperar a los trabajadores desplazados du-

rante los años de crisis como a los que, con posterioridad a la misma, se vieron abocados a cambiar de país por motivos económicos.

- b) Por otro lado, acreditar el traslado de la residencia fiscal al extranjero. En su Consulta V0790/2014, de 24 de marzo (NFC050728), la Dirección General de Tributos exigía aportar un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración tributaria de otro país, rechazando la utilización de otros medios de prueba para acreditar la residencia en un determinado país¹¹. En nuestra opinión, no obstante, no se debería ser excesivamente restrictivo en este punto: teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que se remite a las normas sobre medios y valoración de prueba contenidos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa, opinamos que la residencia en otro país, al menos a los efectos de la propuesta que estamos realizando, debería poder acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Bien es cierto que el certificado de residencia fiscal tendrá un carácter privilegiado, excluyente de cualquier valoración distinta a los concretos términos en que aparezca redactado. No obstante, cualquier otro medio de prueba que acredite la residencia en otro país debería ser examinado y valorado antes de tomar una decisión al respecto. Así, por ejemplo, si un contribuyente consigue acreditar que ha permanecido más de 183 días en otro país, o que en ese país se encuentra el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, o que su cónyuge e hijos tienen la consideración de residentes fiscales en el mismo, debería poder entenderse cumplido este primer requisito.
- c) Encontrarse en situación de demandante de empleo en España con carácter previo al cambio de residencia.

En nuestra opinión, la medida que proponemos debiera ir dirigida a quien se vio forzado a salir de España por motivos laborales, especialmente durante los años de crisis, lo cual se traduce en la necesidad de acreditar el alta en el servicio de empleo como demandante de trabajo o, al menos, no encontrarse en situación de alta, por cuenta propia o ajena, inmediatamente antes de trasladarse a otro país.

En este punto se puede plantear la cuestión relativa a si el incentivo al regreso a España debe ir dirigido únicamente a aquellos contribuyentes que dejaron nuestro país obligados por la falta de oportunidades laborales, o si debiera hacerse extensivo a cualquier persona que se trasladó a otro país, incluso si fue por motivos ajenos a la crisis o, en general, a la necesidad del propio contribuyente o su familia. Pensemos, por ejemplo, en un trabajador al que su empresa destina a

¹¹ Si bien es cierto que la consulta iba referida al caso concreto de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición y, más concretamente, a la posibilidad de considerar una renta exenta como consecuencia de dicho convenio. Pese a ello, el criterio de la Administración se nos antoja excesivamente rígido, especialmente teniendo en cuenta que se basa en lo dispuesto en una orden ministerial, que naturalmente no puede limitar el derecho de probar un determinado hecho «por cualquier medio de prueba admitido en Derecho».

un tercer país, o que cambia su empleo actual por otro con mejores condiciones fuera de España. En nuestra opinión, estos últimos casos, y con la matización que haremos más adelante, quedan excluidos de nuestra propuesta, por lo siguiente:

- La normativa actual ya incentiva supuestos específicos de movilidad internacional de trabajadores (exención de rendimientos del trabajo desarrollados en el extranjero, o régimen de excesos, por ejemplo). Aunque esos supuestos no cubren absolutamente todos los posibles casos de traslado de residencia al extranjero por motivos laborales, pensamos que el regreso de quien tenía la condición de trabajador activo no merece la misma protección que quien se encontraba en situación de desempleo y se marchó de España forzado por las circunstancias.
- La LGT prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o demás beneficios o incentivos fiscales (art. 14). En la medida en que una exención o, en general, incentivo fiscal, representa una quiebra del principio de generalidad en el que se basa la ordenación del sistema tributario, las mismas no solo deben interpretarse de forma restrictiva sino que, además, deben ser reguladas de forma igualmente restrictiva. Siendo distinta la situación de quien está desempleado y, como consecuencia de ello, se ve forzado a emigrar, frente a la de quien, como trabajador en activo, decide voluntariamente cambiar de país para obtener una mejora laboral, la medida que proponemos debiera limitarse a los primeros.

La matización a la que antes nos referíamos es la siguiente: tener un trabajo y cambiarlo por otro, en otro país, no debe ser automáticamente motivo para excluir a un contribuyente de la medida que proponemos. Nos explicamos: no han sido pocos los casos de personas con una formación profesional específica que, ante la falta de oportunidades en su profesión, se han visto abocados a trabajar «de lo que sea». El legítimo derecho de esas personas a buscar un empleo acorde a su formación, aunque sea fuera de España, no debe ser obstáculo para incentivar fiscalmente su regreso a España. Por ello, esta tercera condición debería permitir la aplicación de la medida propuesta a quien, no encontrándose en situación de desempleo, acredite que el trabajo que realizaba en España antes de su salida al extranjero no se encontraba relacionado con la formación académica recibida.

De igual forma, pensamos que no debe excluirse a quien, pese a tener un trabajo acorde con su formación y experiencia, se encontraba en condiciones precarias (contratos temporales o a tiempo parcial, por ejemplo). En estos casos, la búsqueda fuera de nuestras fronteras de un trabajo que permita al trabajador «obtener una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia» (cfr. art. 35 de la Constitución) está más cerca del que se ve forzado a cambiar de país para obtener un trabajo que del que, estando en situación activa (y en unas condiciones que le permiten satisfacer sus necesidades y las de su familia), decide trasladarse a otro país para mejorar profesional o económicamente.

Finalmente, opinamos que también se debe incentivar el regreso de quien, no teniendo la consideración de trabajador por cuenta ajena, sino de trabajador por cuenta propia, invirtiendo tiempo y dinero en su propio negocio, se vio obligado a cerrarlo por no superar unos ingresos mínimos.

3.2. Aspectos temporales de la propuesta

Los aspectos temporales de la propuesta que estamos formulando afectan a tres cuestiones distintas: el periodo de tiempo, previo al traslado de la residencia a España, durante el cual no se ha debido tener la condición de residente; el periodo de duración del régimen especial; y, finalmente, el periodo de tiempo mínimo que el contribuyente debe mantener su condición de residente.

Respecto al primer aspecto, recordemos que el actual régimen de trabajadores desplazados impone una condición pensada para evitar posibles abusos del contribuyente: la no residencia en España durante los 10 periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. Se sale así al paso de quien, teniendo la residencia en territorio español, la pierde de forma temporal (durante uno o dos años, por ejemplo), para recuperarla acto seguido aplicando el régimen fiscal especial¹².

Dicho periodo previo de no residencia en España es, a todas luces, incompatible con la propuesta que formulamos. El mayor número de personas desplazadas al extranjero ha tenido lugar en los años de la crisis y, por lo tanto, en los últimos 10 años. Hay que pensar por ello en suprimir por completo esta limitación, o sustituirla por otra.

Si tomamos como ejemplo el caso portugués, la recientemente aprobada reforma en el impuesto sobre la renta contempla dos requisitos temporales: por un lado, haber tenido la condición de residente en Portugal con anterioridad a 2015; por otro, no haber tenido dicha condición en los últimos tres años.

- Sobre el primer límite temporal, no somos partidarios de establecer un régimen estático que únicamente resulte aplicable a quien, en un momento o periodo muy breve de tiempo cumpla determinados requisitos. Por el contrario, somos partidarios de establecer un régimen duradero en el tiempo, que en cada momento permita, a las personas que cumplan los restantes requisitos, optar por el mismo. Por ello, no incluiríamos en nuestra propuesta el requisito de la residencia ante-

¹² La rigidez de este requisito es criticable, ya que no valora la realidad ni los motivos de la salida al extranjero, limitándose a negar el régimen especial a quien tenía la consideración de residente en los 10 años inmediatamente anteriores. Por otro lado, en comparación con otros países europeos (por ejemplo, Francia o Portugal, donde se reduce a cinco años), es un plazo más extenso que puede desincentivar el traslado a territorio español.

rior a 2015, ya que el mismo interés para nuestro país tiene recuperar a quien se fue al extranjero en 2014 como a quien lo haga en 2016.

- Sobre el segundo límite temporal, en cambio, sí estamos más de acuerdo con el mismo. Es necesario fijar un periodo mínimo durante el cual el contribuyente haya residido fuera de España, evitando así posibles abusos.

Por lo que respecta a la segunda cuestión que citábamos anteriormente (duración del régimen especial), el plazo de seis años (el del traslado de la residencia y los cinco siguientes) es, en nuestra opinión, suficientemente interesante como para cumplir con la finalidad de hacer atractivo el retorno a España de quien dejó el país por motivos económicos. No vemos necesario ampliar ese periodo, aunque, de hacerse, se estaría reforzando este régimen frente al existente en otros países de nuestro entorno¹³.

Finalmente, por cuanto hace al tercer aspecto temporal (periodo de tiempo mínimo en el que habría que mantener la condición de residente), se justificaría el mismo, pese a no estar previsto en el actual régimen especial para trabajadores desplazados, igualmente en la necesidad de evitar abusos: contribuyentes no residentes que, durante uno o dos ejercicios, se convierten en residentes en España para tributar a tipos reducidos y que, posteriormente, vuelven a abandonar nuestro país. Es evidente que, en ese caso, la finalidad de la norma, en los términos que proponemos, y que no es otra que recuperar el capital humano perdido durante la crisis, se habría visto defraudada, por lo que no tendría justificación mantener el incentivo aplicado. En esos casos, en definitiva, se perdería dicho incentivo, debiendo efectuarse una declaración complementaria en los términos que resulte de aplicar el régimen general del IRPF¹⁴.

3.3. Evitando la proliferación de regímenes especiales

En nuestro ordenamiento tributario existen multitud de regímenes especiales, circunstancia que contribuye a una mayor complejidad y, por lo tanto, a una nada deseable falta de seguridad jurídica. Por citar algunos de ellos, en los principales impuestos:

- En el IS, tenemos, entre otros, los regímenes especiales de uniones temporales de empresas o agrupaciones de interés económico; de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; de consolidación fiscal; de fusiones, escisiones,

¹³ Cabría plantearse una ampliación de 6 a 10 años, pero reduciendo progresivamente el beneficio fiscal, de manera que, a partir del séptimo año y hasta el décimo, la parte de base liquidable que tributa al 24 % se reduzca de 600.000 euros a 300.000 euros, y que la tributación en el IP sea por obligación personal y no por obligación real.

¹⁴ Similar condición, limitada a dos años, se exige en el régimen de impatriados contenidos en la normativa tributaria italiana.

aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; de transparencia fiscal internacional; o de entidades de reducida dimensión.

- En el impuesto sobre el valor añadido se regulan, entre otros, el régimen simplificado; el de la agricultura, ganadería y pesca; el de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; el de agencias de viajes; el del recargo de equivalencia; el del grupo de entidades; o el del criterio de caja.
- Finalmente, en el IRPF, se contienen en el título X de su ley reguladora los regímenes especiales de imputación de rentas inmobiliarias; el de atribución de rentas; el de transparencia fiscal internacional; el correspondiente a los derechos de imagen; el de trabajadores desplazados; y el de instituciones de inversión colectiva. Por Ley 26/2014 se introdujo en este título un artículo 95 bis, aplicable a contribuyentes que pierdan su condición de tales por cambio de residencia.

Nuestro objetivo con estas líneas no es, ni mucho menos, efectuar propuestas de simplificación del ordenamiento tributario. Otros autores se han dedicado a dicha tarea, de forma muy detallada (Cubero Truyo, 1997, y Ferreiro Lapatza, 2008). Pese a ello, en la medida en que nuestra propuesta supone conferir un trato especial a determinados contribuyentes (aquellos que deciden regresar a España tras emigrar a otros países), puede tener incidencia en el número o contenido de los regímenes especiales existentes en nuestro ordenamiento. Consideramos que, en la medida de lo posible, deben evitarse nuevos regímenes especiales que introduzcan mayor complejidad al sistema tributario, ya que esa complejidad puede producir, precisamente, el efecto contrario al buscado por la norma (en este caso, incentivar el regreso a España).

Por su parte, el propio Plan de Retorno a España aprobado por el Gobierno cita expresamente el régimen especial para trabajadores desplazados, describiéndose la medida a analizar como «posibles mejoras en el tratamiento fiscal enfocadas a emigrantes retornados». En nuestra opinión, implícitamente se está pensando en mejorar el régimen de trabajadores desplazados, en lugar de introducir un nuevo régimen diferente.

En definitiva, y por los anteriores motivos, nuestra propuesta no consiste en añadir un nuevo régimen especial sino, por el contrario, en modificar el ya existente régimen especial para trabajadores desplazados, añadiendo lo oportuno para ampliar el ámbito subjetivo de aplicación a residentes en España que se vieron forzados a emigrar por motivos económicos.

3.4. Contenido de la propuesta

Llegados a este punto, estamos en condiciones de formular nuestra propuesta de reforma del régimen fiscal especial para trabajadores desplazados. Recordemos que dicho

régimen está contenido actualmente en el artículo 93 de la LIRPF y en los artículos 113 a 120 del Reglamento de dicho impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El apartado primero del citado artículo 93 dispone:

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco periodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

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

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

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

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

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

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

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

Sobre la base de los tres pilares que hemos comentado en los epígrafes anteriores, proponemos los siguientes cambios:

En primer lugar, proponemos ampliar el ámbito de aplicación subjetivo del régimen fiscal a fin de dar cabida en el mismo a los contribuyentes del IRPF que dejaron nuestro país por motivos económicos. Ello podría realizarse añadiendo un párrafo al apartado 1 a) anterior, que podría tener la siguiente redacción:

No obstante lo anterior, el plazo anterior [diez periodos impositivos anteriores] se reducirá a tres periodos impositivos para aquellas personas que, habiendo sido residentes en territorio español en los últimos diez años, hubiesen debido trasladar su residencia al extranjero por motivos económicos, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

De esta manera, se estaría dando entrada en el régimen especial a quien se vio obligado a trasladar su residencia por motivos económicos durante los años de la crisis, si bien no se limitaría la posibilidad de aplicación de este régimen a las migraciones producidas durante los años de duración de dicha crisis, sino también a quienes, con posterioridad a ese periodo, se vieron forzados por idénticos motivos a salir de nuestro país y, ahora, desean regresar. La exigencia de un periodo mínimo de tres años en el extranjero limitaría el uso indebido de este régimen.

La actual regulación de este régimen impide optar por el mismo a quien traslade su residencia a España para desarrollar una actividad económica. De hecho, la condición tercera del apartado 1 del artículo 93 exige que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Por nuestra parte, somos partidarios de suprimir esta condición, equiparando el trato fiscal en IRPF a los rendimientos del trabajo y a los rendimientos de actividades económicas, lo cual podría llevarse a cabo sustituyendo esa condición tercera por otra que requiera unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores a un determinado importe.

De aceptarse esto último, habría que efectuar las siguientes modificaciones adicionales:

- Habría que añadir una tercera circunstancia al apartado 1 b) anterior, que podría tener la siguiente redacción:

3.º Como consecuencia del inicio de una actividad económica por cuenta propia en territorio español. Se entenderá cumplida esta condición si el alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores tiene lugar en el plazo de xxx meses desde el traslado de la residencia al territorio español.

- Habría que modificar la letra c) del artículo 93.1, para que quedase redactada en términos similares a los siguientes:

c) Que la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas sea superior a xxx euros.

- Habría que modificar la letra b) del artículo 93.2, a fin de incluir en su redacción los rendimientos de actividades económicas:

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

Con carácter adicional, el reglamento del impuesto debería modificarse también para completar el contenido del propuesto nuevo párrafo del artículo 93.1 a). Ello podría efectuarse en términos similares a los siguientes:

Se considerará que el contribuyente debió trasladar su residencia al extranjero por motivos económicos cuando, con anterioridad a su traslado, estuviese en alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que no se encontrase en situación de alta en ningún régimen de la Seguridad Social o de ninguna mutualidad de previsión social.
- b) Que estuviese en situación de alta como empleado por cuenta ajena en una categoría profesional inferior a la que le correspondiese según su formación académica.
- c) Que estuviese en situación de alta como empleado por cuenta ajena a tiempo parcial.
- d) Que estuviese en situación de alta como trabajador por cuenta propia y, en cada uno de los últimos dos ejercicios, no hubiese obtenido rendimientos netos equivalentes al salario mínimo interprofesional.

4. Conclusiones

1. Tras haber llegado aquí, podemos concluir, en primer lugar, con una afirmación que nos parece evidente: el Derecho Tributario es utilizado como herramienta para influir en la decisión de los contribuyentes de trasladar su residencia a otros territorios.

A nivel internacional, regímenes similares al de trabajadores desplazados se encuentran en prácticamente todos los países de nuestro entorno, si bien con ligeras diferencias entre unos y otros. Sin embargo, solamente Portugal, hasta donde alcanza nuestro conocimiento, ha aprobado medidas para recuperar a sus ciudadanos que emigraron del país por causas económicas.

2. El escaso espacio que el Plan de Retorno a España concede al Derecho Tributario no debe ser óbice para plantear una modificación en profundidad y con carácter

ambicioso del régimen especial para trabajadores desplazados. Esa, por otro lado, parece ser la línea que propone el propio Plan, y la que nosotros consideramos más adecuada (frente a la opción de introducir un régimen especial nuevo).

3. Una eventual reforma del régimen de trabajadores desplazados debe formularse en términos suficientemente generosos para intentar recuperar a quien se vio obligado a cambiar de país por causas económicas (tanto si fue durante los años de crisis como si fue con posterioridad), pero, a la vez, en términos estrictos que excluyan a quien se trasladó por conveniencia y no por necesidad. No se trata, lógicamente, de renunciar al regreso de estos últimos. Antes bien, considerando que el retorno de los mismos puede ser altamente beneficioso para el país, el incentivo consideramos que debe canalizarse por vías distintas a las fiscales.
4. El régimen de impatriados previsto en la normativa española puede resultar menos atractivo que el existente en otros países, por lo que podría aprovecharse para modificar el mismo de manera más amplia y que pueda competir con las propuestas, más agresivas, de otros países de nuestro entorno.

Referencias bibliográficas

Cubero Truyo, A. (1997). *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons.

Ferreiro Lapatza, J. (2008). *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Marcial Pons.

Sanz Clavijo, A. (2013). El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España. *Documento N ° 2*. Instituto de Estudios Fiscales.

Bibliografía

Beretta, G. (2017). From worldwide to territorial taxation: is Italy now an attractive destination for migrating individuals? *Bulletin for International Taxation*, 71, núm. 8.

Cubero Truyo, A. y Luque Cortella, A. (coords.). (2016). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*. Madrid: Tecnos.



- Falcón y Tella, R. (2009). Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y el Reino Unido. *Quincena Fiscal*, 21, 7-10.
- Madrigal García, J. A. (2012). El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma. *IEF Cuadernos de formación. Colaboración*, 15, 65-76.
- Martínez Carrasco, J. A. (2007). El régimen fiscal especial para trabajadores desplazados en la Ley 35/2006 del IRPF. *Quincena Fiscal*, 12, 21-24.
- Mutis, S. (2018). Australia/Portugal/Spain/Switzerland. Can special attraction regimes lead to treaty residence? *Bulletin for International Taxation*. IBFD.
- Møllin Ottosen, A. (2000). Denmark's favourable tax régime for inward expatriates. *Bulletin for International Taxation*. IBFD.
- Romao, F. y Alves, M. (2011). Regime fiscal do investidor Residente Não Habitual – Principais Vantagens. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 30, 127-134.
- Sanz Clavijo, A. (2013). Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado. *Crónica Tributaria*, 148, 195-213.