

# REFLEXIONES SOBRE EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS IMPATRIADOS EN EL IRPF

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Profesores de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de A Coruña*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.<sup>a</sup> José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## Extracto:

**EL** objeto de este trabajo no es otro que procurar un acercamiento a las principales cuestiones que plantea la aplicación del régimen fiscal especial de los impatriados establecido en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Este régimen hay que contextualizarlo en el marco de otros regímenes especiales del mismo género –*special tax incentives for expatriates*–, a través de los que se pretende facilitar la incorporación de expertos extranjeros a la economía y empresas nacionales. No obstante, el modelo por el que ha optado el legislador español resulta asimétrico respecto del adoptado en otros países de nuestro entorno europeo, como es el caso de Países Bajos, Suecia, Dinamarca, Finlandia o Francia. Tal asimetría en su configuración técnica plantea un buen número de cuestiones que van desde las más obvias referidas a su interpretación o alcance, hasta los problemas que plantea su aplicación en relación con los Convenios de Doble Imposición y con el Derecho Comunitario Europeo. En este sentido, el trabajo pone de relieve cómo la configuración técnica del régimen especial de impatriados adolece de determinados defectos que permiten cuestionar, entre otros aspectos, tanto su constitucionalidad como su compatibilidad con los principios imperantes en materia de fiscalidad internacional y comunitaria, lo cual debería llevar a replantear la fórmula elegida para favorecer la atracción de trabajadores cualificados a España siguiendo modelos más «ortodoxos». Asimismo, uno de los temas de fondo que también tratamos de plantear es si las denominadas fuerzas de la globalización o la tan traída necesidad de preservar la competitividad del sistema fiscal y economía española requieren la articulación de técnicas desgravatorias (extrafiscales) de tan singular configuración y profundo alcance, o, por el contrario, debe mantenerse un mayor equilibrio en los principios y técnicas elegidos para articular medidas que persigan este tipo de objetivos.

**Palabras clave:** régimen especial de impatriados, trabajadores transnacionales e IRPF, residencia fiscal IRPF, fiscalidad internacional, convenios de doble imposición y tributación de no residentes.

# Sumario

1. Introducción.
2. Análisis del artículo 93 de la LIRPF.
  - 2.1. Una primera aproximación a su tenor literal.
  - 2.2. Condiciones que deben concurrir para aplicar el artículo 93 de la LIRPF.
  - 2.3. El ejercicio del derecho de opción articulado en el artículo 93 de la LIRPF.
3. La tributación de los trabajadores desplazados.
4. Interrelación entre el artículo 93 de la LIRPF y los Convenios de Doble Imposición.
5. Valoración del régimen especial de trabajadores impatriados.

Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

La globalización económica ha traído consigo la necesidad de que los diferentes Estados se esfuercen en arbitrar estrategias que les permitan incrementar, desde diferentes ámbitos, su competitividad a nivel internacional. Así, por ejemplo, son muchas las medidas que se han establecido teniendo especialmente presente la movilidad de la que actualmente disponen los capitales, terreno en el cual las decisiones que los diferentes Estados adopten en el ámbito tributario serán determinantes tanto para atraer capital extranjero como para evitar la salida del ahorro interno. Desde otro punto de vista, los desplazamientos de personas y trabajadores entre países, y particularmente su libre circulación en la Unión Europea, imponen también la necesidad de dar solución a las diferentes situaciones que pueden generarse con motivo de los cambios de residencia fiscal de las personas físicas, extremo que ha venido suscitando en los últimos años un especial interés tanto por parte de las legislaciones de los países miembros de la OCDE como de la doctrina <sup>1</sup>.

Precisamente en torno a uno de los aspectos de esta última realidad socioeconómica, traducida en la creciente movilidad de las personas al albur de una economía altamente internacionalizada, vamos a centrar el contenido de este trabajo. En concreto, y dado que la problemática que suscita esa cuestión es muy amplia, hemos acotado nuestro estudio al análisis de las medidas que, al igual que otros Estados, se han adoptado en nuestro país con el objetivo concreto de favorecer fiscalmente el desplazamiento a territorio español de trabajadores foráneos especializados o cualificados, con el objeto de que contribuyan a la generación de valor añadido en la economía y empresas españolas.

Con ese objetivo la Ley 62/2003, de 30 de septiembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, fue la encargada de introducir un régimen fiscal especial para aquellos trabajadores extranjeros que adquiriesen la condición de residentes por trabajar en territorio español, todo ello sujeto a unas condiciones que después examinaremos. Dicha regulación fue incorporada al

<sup>1</sup> Las principales aportaciones doctrinales en este ámbito resultan de las siguientes obras: BETTEN, R., *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam, 1998; GOLDBERG *et aliter*; «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *Tax Notes International*, 2000, págs. 643-659 (Part. I), págs. 741-766 (Part II); WIMAN, «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer, 2001, págs. 306 y ss.; WEIZMAN, «Departure Taxation-Treaty Override? Extraterritorial Tax Law?», *European Taxation*, 1994, págs. 73 y ss.; IFA, *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Kluwer, The Netherlands, 2002, Oslo Congress; y BAYONA/NAVARRO, «Spain» en *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, *op. cit.* págs. 481 y ss.

apartado 5.º del artículo 9 del TRLIRPF de 2004 y, tras varios cambios normativos<sup>2</sup>, en la actualidad es la Sección 5.ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en su artículo 93, la que aborda el denominado «Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español», también conocido como el «régimen especial de impatriados» y a cuyo desarrollo normativo se dedica el Título VIII del Reglamento del IRPF de 2007.

Con esta medida el legislador español ha ampliado la batería de medidas legislativas articuladas en los últimos años con el objetivo de fomentar la internacionalización de la economía y empresas españolas. Sin duda, algunas de ellas, de naturaleza tributaria pero con ciertos tintes de extrafiscalidad, han contribuido a tal objetivo logrando que determinadas disposiciones de nuestro Impuesto sobre Sociedades<sup>3</sup> se sitúen entre las más competitivas de los países de nuestro entorno europeo, aunque no puede menos que destacarse que algunas de ellas vienen planteando ciertos problemas de compatibilidad con el Tratado CE o con los propios Tratados OMC.

De igual modo, el régimen de trabajadores impatriados español hay que contextualizarlo en el marco de otros regímenes especiales del mismo género –*special tax incentives for expatriates*–, a través de los que se pretende facilitar la incorporación de expertos extranjeros a la economía y empresas nacionales<sup>4</sup>.

No obstante lo anterior y como seguidamente analizaremos, el modelo articulado por el legislador español a través del artículo 93 de la LIRPF resulta asimétrico respecto del adoptado en otros

<sup>2</sup> Ese precepto fue objeto de desarrollo por el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modificó el Reglamento del IRPF de 2004 para incorporar la regulación de esta cuestión. La lectura de los preceptos que esta última norma dedicó a la cuestión que nos ocupa pusieron de manifiesto la posible extralimitación reglamentaria en la que podría haber incurrido el ejecutivo al abordar varios aspectos que no contaban con la más mínima regulación en la Ley 62/2003, por la que se estableció este régimen fiscal.

Esta problemática ha sido precisamente una de las cuestiones que, al menos en parte, ha solventado la nueva LIRPF, toda vez que anteriormente la mayor parte del régimen sustantivo de los impatriados era regulada exclusivamente en el mencionado texto reglamentario y ahora han pasado a incorporarse al texto legal, recibiendo además una ubicación sistemática mucho más adecuada en la propia ley.

<sup>3</sup> *V.gr.*, el régimen de expatriados del artículo 7 p) de la LIRPF, el método de exención de los artículos 21 y 22 del TRLIS, el régimen de sociedades *holding* (arts.116-118 TRLIS), el régimen de explotación de patentes y *know-how* del artículo 23 del TRLIS, la deducción por actividades exportadoras del artículo 37 del TRLIS (en desmantelamiento por razones comunitarias y de cumplimiento de los tratados OMC), o la propia deducción del fondo de comercio financiero del artículo 12.5 del TRLIS (cuestionada por la Comisión UE).

<sup>4</sup> En los últimos tiempos también se han adoptado otro tipo de normas tributarias que de forma indirecta –e incluso no deseada por el legislador– están contribuyendo a desplazar la mano de obra cualificada a determinados países (de baja tributación); en concreto, se ha puesto de relieve cómo tal efecto colateral resulta de la normativa de precios de transferencia reguladora de la localización de los intangibles (cfr. LANGBEIN, «US Transfer Pricing and the Outsourcing Problem», *Tax Notes International*, vol. 37, n.º 12, 2005, págs. 1.065 y ss.). Tampoco puede perderse de vista que en este mismo contexto de competencia fiscal entre Estados algunos países están articulando medidas tributarias tendentes a facilitar (neutralidad fiscal) la movilidad (emigración/inmigración) de sociedades; un ejemplo lo encontramos en la normativa luxemburguesa (*Vid.*: REINOLD, «The tax and legal impact of transferring a company to or out of Luxembourg», *Tax Notes International*, March 14 2005, págs. 999 y ss.). La deslocalización (artificial) de sociedades, sin embargo, está siendo combatida a través de diversos medios –fundamentalmente cláusulas antiabuso específicas– que pretenden cercenar cambios de residencia fiscal ficticios o reestructuraciones de grupos de empresas carentes de justificación económica; la norma *anti-Corporate Inversion Transactions* adoptada recientemente en EE.UU. a través de su *American Jobs Creation Act of 2004 (House Report 4520)* constituye un claro ejemplo en esta dirección (*Vid.* TUFFERFF *et aliter*, «Analysis of the International Income Tax Provisions in the US ETI Repeal Bill», *Tax Notes International*, vol.36, n.º 4, 2004, págs. 341 y ss.).

países de nuestro entorno europeo, como es el caso de Países Bajos, Suecia, Dinamarca, Finlandia o Francia. Tal asimetría en su configuración técnica plantea un buen número de cuestiones que van desde las más obvias referidas a su interpretación o alcance, hasta los problemas que plantea su aplicación en relación con los Convenios de Doble Imposición (CDI, en adelante) y con el Derecho Comunitario Europeo. El objeto de este trabajo no es otro que procurar un acercamiento a las principales cuestiones que, a nuestro juicio, podría plantear la aplicación del artículo 93 de la LIRPF desde las perspectivas interna, internacional y comunitaria.

A este respecto y adelantando aquí nuestras conclusiones, entendemos que la configuración técnica del régimen especial de impatriados adolece de determinados defectos que permiten cuestionar, entre otros aspectos, tanto su constitucionalidad como su compatibilidad con los principios imperantes en materia de fiscalidad internacional y comunitaria, lo cual debería llevar a replantear la fórmula elegida para favorecer la atracción de trabajadores cualificados a España siguiendo modelos más «ortodoxos». En último análisis, el debate que tratamos de plantear es si las denominadas fuerzas de la globalización o la tan traída necesidad de preservar la competitividad del sistema fiscal y economía española requieren la articulación de técnicas desgravatorias (extrafiscales) de tan singular configuración (exóticas, si se quiere) y profundo alcance, o, por el contrario, debe mantenerse un mayor equilibrio en los principios y técnicas elegidos para articular medidas que persigan este tipo de objetivos. Como ha observado el profesor STEINMO, en los últimos tiempos está teniendo lugar una reestructuración de los sistemas tributarios que resulta cuestionable en términos de igualdad tributaria, debido a que «la justicia social ha sido o está siendo superada por el crecimiento económico y este último depende en buena medida de la competitividad internacional<sup>5</sup>».

## 2. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 93 DE LA LIRPF

### 2.1. Una primera aproximación a su tenor literal.

Con el objeto de situarnos en el tema hemos de partir de la premisa interpretativa que cabe extraer de la lectura del artículo 93 de la LIRPF, conforme a la cual las personas físicas que adquieran la residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, ostentarán un «derecho de opción» a tributar por el IRPF o por el IRNR, todo ello siempre que se cumplan una serie de condiciones.

En ese sentido, y sin perjuicio del desarrollo reglamentario del que habla expresamente la ley, los requisitos legales que deben concurrir para poder ejercitar dicha opción hacen referencia a los siguientes aspectos:

- La persona física no puede haber residido en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

<sup>5</sup> STEINMO, S.: *Taxation and Democracy*, Yale Univ. Press, New Haven, 1993.

- El desplazamiento debe haberse producido como consecuencia de un contrato de trabajo.
- El trabajo para el que haya sido contratado el sujeto debe realizarse efectivamente en España.
- El trabajo debe efectuarse para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral no pueden estar exentos de tributación en el IRNR.

Teniendo en cuenta lo anterior, pasamos a analizar a continuación los aspectos más controvertidos que plantea este precepto, para lo cual comenzaremos por someter a examen los requisitos exigidos por la ley para poder hacer uso del derecho de opción en torno al cual gira este régimen especial, dejando para más adelante el análisis de las cuestiones que suscita el mencionado derecho en sí mismo. Consideramos que esta sistemática puede ayudar a comprender mejor los problemas y repercusiones que implica la posibilidad de que un sujeto «residente» pueda tributar bien por IRPF, bien por el IRNR.

## 2.2. Condiciones que deben concurrir para aplicar el artículo 93 de la LIRPF.

### 2.2.A. El aspecto subjetivo: personas físicas que adquieran «residencia fiscal» en España.

Ajustándonos a la lectura del artículo 93 de la LIRPF y con el objeto de delimitar su ámbito subjetivo de aplicación, consideramos necesario atender, en primer lugar, a la alusión que dicho precepto comienza realizando a «las personas físicas (hasta la fecha no residentes en nuestro país) que adquieren residencia *fiscal* en España como consecuencia de *su desplazamiento a territorio español*». En esos sujetos se concretará a la postre, y siempre que se cumplan otras condiciones a las que luego aludiremos, la posibilidad de optar por tributar por el IRPF o por el IRNR.

Pues bien, partiendo de la premisa con la que arranca la redacción del citado precepto son varias las cuestiones en las que es preciso reparar para aclarar el estatus jurídico que debe concurrir en los titulares del mencionado derecho de opción.

En ese sentido, y como no podía ser de otro modo, atendiendo a la incardinación del precepto comentado en la normativa reguladora del IRPF, lo primero que ha de ponerse de manifiesto, aunque pueda parecer obvio, es que en todo caso estaremos hablando de personas físicas como únicos sujetos susceptibles de ejercitar la opción. Por tanto, habrá de descartarse la posibilidad de que cualquier otro tipo de sujetos que pudieran ser considerados obligados tributarios a efectos de este u otros tributos puedan entrar a formar parte del ámbito subjetivo de aplicación del artículo 93 de la LIRPF.

En relación con lo anterior, habrá que tener en cuenta también que el sujeto que puede acogerse al régimen especial de los impatriados es el contribuyente aisladamente considerado y no su uni-

dad familiar en el supuesto de que el trabajador se haya desplazado a España acompañado de su cónyuge e hijos. En esos casos habrá que examinar las circunstancias de cada uno de ellos para saber cuáles reúnen las condiciones para acogerse al derecho de opción a tributar por el IRPF o por el IRNR, y cuáles no, en cuyo último caso la única posibilidad será la de tributar por su renta personal como el resto de los residentes en territorio español siempre, claro está, que reúnan esa condición.

Dejando al margen cuestiones como las anteriores, que parecen más evidentes, el análisis del primer inciso del artículo 93 de la LIRPF obliga a plantear otros temas más enjundiosos, como el que puede suscitarse a raíz de la referencia que en él se hace al término «residencia».

En ese sentido, del tenor literal de dicho precepto se desprende que el desplazamiento del «impatriado» debe provocar la calificación de tal persona física como «residente *fiscal* en España», concepto que, como tal, no se define en el IRPF, dado que la LIRPF solo concreta el significado de la expresión «residencia habitual». Ello exige un estudio de dicho concepto tratando de dilucidar si verdaderamente tal disparidad terminológica debe conducir también a una interpretación diferente de ambas expresiones. De confirmarse esa conclusión, adelantamos ya, muchas serían las cuestiones a resolver respecto a la determinación de la residencia a efectos tributarios de las personas físicas, no solo en el seno del propio IRPF, sino también respecto de otros impuestos de nuestro sistema tributario así como en relación con la aplicación de los CDI.

Así pues, adentrándonos en el análisis de esta cuestión es necesario efectuar una primera remisión a los artículos 8 y 9 de la LIRPF, ya que en ellos se concreta cuándo ha de entenderse que un sujeto tiene su «residencia habitual» en territorio español, haciéndose así acreedor del estatus de contribuyente a efectos de este tributo en virtud de una obligación personal que va a determinar la tributación de su renta mundial.

En ese sentido, el artículo 8 de la LIRPF comienza señalando que serán contribuyentes por el IRPF, «las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español», siendo el artículo 9 de la LIRPF el encargado de delimitar el concepto de «residencia habitual en territorio español». Para ello el legislador utiliza una serie de puntos de conexión que ponen de relieve el vínculo subjetivo y estable que debe existir entre el individuo y el territorio español para que sea considerado residente en España, a los cuales nos referiremos a continuación.

#### 2.2.A.1. Criterios aplicables para la determinación de la «residencia habitual» en España.

Teniendo en cuenta lo anterior y de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la LIRPF, una persona física tiene su residencia habitual en territorio español y tributa por su renta mundial en España cuando concurriera cualquiera de las tres circunstancias siguientes:

##### **a) La permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.**

Este punto de conexión territorial, como veremos seguidamente, ha sido interpretado con gran amplitud, permitiendo que pueda calificarse como residente fiscal en España a todo aquel sujeto del

que pueda probarse una estancia física en territorio español de una dimensión temporal apreciable y sin ausencias sustanciales.

En concreto, la ley exige una permanencia en nuestro país no inferior a 6 meses del año natural, plazo este que se computará sin tener en cuenta las denominadas por el legislador como «ausencias esporádicas». En ese sentido, el artículo 9 de la LIRPF aclara que «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».

Por tanto, tales ausencias (esporádicas) no se descuentan, sino que se computan, para determinar en cualquier caso el período de permanencia en territorio español<sup>6</sup>. De ese modo, las autoridades fiscales españolas podrán considerar residente en España a un individuo incluso en situaciones donde está acreditada una estancia en territorio español de cierta duración, pero inferior a los 183 días, toda vez que a la permanencia real o física en nuestro país habrán de sumarse los períodos en los que el sujeto se ha ausentado «esporádicamente» del territorio nacional, obteniendo como resultado un plazo de tiempo que, en su conjunto, sí superará el período exigido por la ley. En esta línea existe un buen número de resoluciones administrativas y judiciales referidas particularmente a litigios planteados con deportistas y artistas, donde las personas implicadas habían permanecido en territorio español un número de días no excesivo e inferior a los 183 días, pero que fue estimado como significativo por la Administración tributaria y los tribunales, considerando la naturaleza itinerante e irregular de su actividad profesional<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2003, pág. 75; id. «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, pág. 173.

<sup>7</sup> La Dirección General de Tributos ha afirmado en una resolución que un trabajador residente en España solo deja de serlo cuando desempeña su trabajo en otro Estado y «permanece en tal Estado (Portugal) más de 300 días al año» (RDGT de 13 de abril de 2004 [n.º 0943-04 (NFC30793)]).

La Dirección General de Tributos afirmó que una persona que viene residiendo en España y que es contratado por la Federación Nacional de Judo mexicana para entrenar al equipo nacional en México debe seguir siendo calificado como residente fiscal en España, salvo que acreditara su residencia fiscal en México a través del correspondiente certificado de residencia fiscal mexicano en cuyo caso habría que acudir al convenio de doble imposición entre ambos países (RDGT de 4 junio de 2003 [n.º 0863-02 (NFC016842)]).

El Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional declararon que una persona que venía residiendo en España y que se traslada habitualmente a otro país (el Reino Unido) para trabajar allí, *sigue siendo residente en España a pesar de que permaneció fuera de territorio español más de 183 días al año*. Tal atribución de residencia fiscal se basó en varios argumentos: a) el trabajo itinerante del sujeto; b) la existencia de vínculos subjetivos y estables entre el sujeto y el territorio español (familia y centro intereses económicos); y c) no se acreditó residencia fiscal en ningún otro país [RTEAC de 16 de abril de 1998 (NFJ029868) y SAN de 20 septiembre de 2001 (NFJ011447)].

El TEAC igualmente declaró que un individuo que reside habitualmente en España y se desplaza al extranjero durante varios meses al año es residente en España, dado que tales ausencias son esporádicas en la medida en que no son de larga duración (superiores a 6 meses) ni ininterrumpidas porque tal sujeto regresa a España entre viaje y viaje [RTEAC de 9 de julio de 1998 (NFJ007265)].

Las autoridades fiscales y los tribunales españoles consideran que cuando un deportista se traslada a otro país para realizar su actividad en el mismo por un tiempo limitado (permanencia transitoria) y conserva su vivienda en España y posee su centro de intereses económicos y sus principales relaciones familiares localizadas en España sigue siendo un residente fiscal de España. El período de permanencia en el otro país y la ausencia de España se considera irrelevante, salvo cuando acreditase su residencia fiscal en otro país de acuerdo con lo previsto en un CDI suscrito con España [RTEAC de 9 de febrero de 2001 (NFJ010675) y SSAN de 27 de junio y 17 de octubre de 2002 (NFJ014129 y NFJ014397)].



Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que las ausencias esporádicas, tal y como establece el artículo 9.1 a) de la LIRPF, se computan, «salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país». De esta forma, la exclusión de las ausencias esporádicas o pasajeras para el cómputo del período de permanencia de 183 días solo tiene lugar cuando el contribuyente acredite su «residencia fiscal» en otro país. La Administración tributaria, en reiterada doctrina administrativa, viene exigiendo que tal acreditación consista en un «certificado de residencia fiscal» evacuado por las autoridades fiscales competentes en el Estado de que se trate y que resulte similar en forma y fondo a los «certificados de residencia fiscal» emitidos por las autoridades fiscales españolas<sup>8</sup>, descartando a estos efectos los certificados que acrediten otras modalidades de residencia como, por ejemplo, la residencia administrativa o la relativa al control de cambios, entre otras.

No obstante lo anterior, la Audiencia Nacional, en al menos un pronunciamiento, ha matizado esta doctrina flexibilizando en cierta medida tal rigor probatorio<sup>9</sup>. A su vez, debe destacarse la regla especial aplicable a los supuestos donde se invoque la residencia de un paraíso fiscal, en cuyo caso la ley exige acreditar presencia física en tal país o territorio durante más de 183 días durante el año, y ello sin perjuicio de la aplicación de la regla especial de «cuarentena fiscal» aplicable a casos de cambio de residencia a un paraíso fiscal por parte de un nacional español.

Por último, debe insistirse en que la interpretación amplia del punto de conexión basado en la permanencia en territorio español durante 183 días resulta de la interpretación amplia que viene realizando la Administración tributaria y tribunales españoles de la expresión «ausencias esporádicas», siendo generalizada la opinión de que solo las ausencias de larga duración, por un plazo ininterrumpido en todo caso superior a los 6 meses, se excluyen del cómputo al no constituir una «ausencia esporádica»<sup>10</sup>.

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

El segundo punto de conexión que establece la legislación española es el denominado «centro de intereses económicos», configurado de forma todavía más amplia que el anterior y cuya acreditación determinará también la residencia habitual en España del contribuyente.

El presupuesto de este punto de conexión atiende a la localización en territorio español de los principales intereses económicos que posee u ostenta el contribuyente, por referencia a los situados

<sup>8</sup> Vid. las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 7 de mayo de 1992, 30 de junio de 1994, 21 de diciembre de 1998, de 26 de mayo de 1998, 25 de febrero de 2002, y de 21 de enero de 2003.

<sup>9</sup> SAN de 28 de noviembre de 2002, Rec. 273/2000 (vid. GARCÍA DÍEZ, «La prueba de la residencia en los CDI según la DGT», *Boletín INUEF*, n.º 3, febrero 2006, págs. 7 y ss.; y RIBES RIBES, «La problemática de los certificados de residencias en el IRNR», *QF*, diciembre II, 2005, págs. 11 y ss.). También deberá indicarse que las autoridades fiscales deberían poner en marcha las cláusulas de intercambio de información que resultaran aplicables, allí donde el contribuyente hubiera desplegado un comportamiento de buena fe dirigido a acreditar su residencia fiscal a través de los medios que tiene a su alcance.

<sup>10</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2002, pág 82; id. «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, págs. 174-175.

en cualquier otro país. Ello acontecerá cuando pueda corroborarse que un sujeto tiene localizadas en España sus principales fuentes de renta o de patrimonio mobiliario o inmobiliario, sus actividades económicas de carácter laboral, empresarial, profesional, etc., e incluso la gestión y administración de sus bienes y derechos.

Por otra parte, y además de la amplitud que implica el poder atender a los diferentes aspectos mencionados, el legislador ha clarificado también que la localización en nuestro país del núcleo principal o de la base de las actividades o intereses económicos puede establecerse tanto de forma «directa» como «indirecta», tal y como prevé el artículo 9.1 b) de la LIRPF. Esto significa que las rentas originadas o los bienes situados en España, obtenidos o poseídos por el contribuyente a través de una entidad extranjera, deberán computarse como «españoles» a los efectos de la determinación del núcleo de principal de los intereses económicos del contribuyente <sup>11</sup>.

A mayor abundamiento, y en relación con la fecha a la que debe atenderse para verificar la localización en España del núcleo o base de actividades o intereses económicos, lo cierto es que autorizadas voces vinculadas a la Administración tributaria española mantienen que hay que considerar si tal centro de intereses económicos se localizó en territorio español durante la mayor parte del tiempo de duración del respectivo período impositivo <sup>12</sup>. Es decir, debe rechazarse la evaluación de la localización de la situación económica del contribuyente a la fecha de devengo del IRPF, esto es, al día 31 de diciembre de cada año natural. Así, un contribuyente cuyo centro de intereses económicos radica en España durante 6 meses durante el año natural (de enero a junio) con toda seguridad será considerado residente habitual en España en virtud de este punto de conexión.

### c) El punto de conexión basado en el vínculo familiar.

El tercer criterio que determina la residencia fiscal en España de una persona física viene dado por la circunstancia de que su cónyuge, del que no se halle separado legalmente, e hijos menores de edad que dependan de ella tuvieran residencia habitual en territorio español de acuerdo con los criterios recogidos en las letras a) y b) del artículo 9.1 de la LIRPF, ya analizados. Esto es, habrá de observarse si dichos familiares han permanecido más de 183 días en España durante el año natural o, en su caso, si el centro de intereses económicos del cónyuge y de los hijos menores de edad está localizado en España.

Por tanto, cuando no se haya podido acreditar respecto de un contribuyente ni su presencia física en España durante 183 días al año, ni el hecho de que su núcleo o base de actividades o intereses económicos esté situado en España, este resultará calificado como residente español a efectos del IRPF si su cónyuge e hijos menores de edad residieran habitualmente en España conforme a los criterios expuestos. Esta regla de extensión de la residencia a un individuo como consecuencia de la

<sup>11</sup> Así se han pronunciado los tribunales españoles en reiterada jurisprudencia. Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 1997 (NFJ005614), de 19 de diciembre de 1997 (NFJ011238) y de 7 de febrero de 2003, y sentencias de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2000 (NFJ009795) y de 21 de septiembre de 2000 (NFJ009926).

<sup>12</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia, 2003, pág. 79; íd. «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid, 2001, págs. 176.

residencia habitual en territorio español de su familia constituye otra muestra de la amplitud de los puntos de conexión que determinan la residencia fiscal en España de las personas físicas <sup>13</sup>.

No obstante todo lo anterior, este punto de conexión fiscal basado en la residencia habitual del cónyuge e hijos menores de edad articula una presunción de residencia habitual del contribuyente que admite prueba en contrario, ya que se trata de una presunción *iuris tantum*, de forma que el contribuyente puede excluir la aplicación de tal presunción acreditando su «residencia a efectos tributarios» en otro país. Ahora bien, igual que hemos dicho que sucede a efectos del llamado criterio de permanencia, las autoridades fiscales españolas, por regla, solo aceptan como medio de prueba para destruir tal presunción la aportación de un «certificado de residencia fiscal» emitido por las autoridades fiscales del correspondiente país extranjero <sup>14</sup>, sin que tampoco en este caso tengan eficacia otro tipo de certificados con los que puedan acreditarse otras modalidades de residencia <sup>15</sup>.

### 2.2.A.2. Particularidades de la expresión «residencia fiscal» a efectos del artículo 93 de la LIRPF.

Como se desprende de todo lo anterior, el concepto de «residencia habitual» manejado en el IRPF se ha configurado de forma expansiva o muy amplia, con el objeto de atraer a la jurisdicción fiscal española a toda persona que posea un cierto vínculo personal o económico con el territorio español <sup>16</sup>.

Pues bien, llegados a este punto es necesario reparar en las particularidades que puede presentar la expresión «residencia fiscal» contenida en el artículo 93 de la LIRPF respecto del concepto de «residencia habitual» manejado por la normativa reguladora del IRPF.

Tal y como ya se ha señalado anteriormente, concluir que la LIRPF ha creado un concepto nuevo y desconectado de la ya clásica expresión de «residencia habitual», razonamiento que podría fundamentarse en la sistemática de la nueva ley <sup>17</sup>, se traduciría en una asimetría susceptible de gene-

<sup>13</sup> La Dirección General de Tributos española ha afirmado que este criterio permite que un individuo que no permanezca en territorio español durante 183 días al año sea calificado residente fiscal en España. Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de junio de 2000 y de 25 julio 2004 [n.º 1302-00 (NFC030811) y 1127-02 (NFC016914)].

<sup>14</sup> Véase, por ejemplo, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de junio de 2004.

<sup>15</sup> Téngase en cuenta, no obstante, lo que hemos indicado anteriormente sobre la doctrina de la Audiencia Nacional mitigadora del rigor probatorio en materia de acreditación de residencia fiscal.

<sup>16</sup> En la misma línea, y como consecuencia de remisiones expresas a la LIRPF, idéntica conclusión puede extraerse examinando la normativa reguladora de otros tributos. Así, por ejemplo, el IRNR (arts. 5 y 6 del RDLeg. 5/2004 que aprueba el TRIRNR) es totalmente coherente con la regulación del IRPF y en tal sentido delimita a los contribuyentes de dicho tributo por exclusión respecto de los sujetos que lo sean a efectos del IRPF, esto es, aquellas personas que no tenga residencia habitual en territorio español. Lo mismo sucede en el marco del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, donde la condición de contribuyente por obligación personal se atribuye a aquellas personas que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la LIRPF, tengan su residencia habitual en territorio español (art. 5 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

<sup>17</sup> En ese sentido ha de repararse en el hecho de que la nueva LIRPF ha eliminado de su artículo 9, en el que se establecen los criterios para determinar la residencia habitual en territorio español, toda referencia a los llamados «impatriados», rompiendo así con la sistemática del anterior TRLIRPF que dedicaba precisamente a esos sujetos el último apartado de dicho precepto. Ahora es el artículo 93 el que, prescindiendo de la utilización de dicho concepto, recoge la fiscalidad de los trabajadores desplazados a territorio español presentándolo como un «régimen especial», extremo que podría inducir

rar complicados problemas de interpretación y calificación, no solo respecto de los diferentes tributos a los que ya hemos aludido, sino también en relación con la aplicación de los CDI, donde el concepto de residencia alcanza una gran relevancia.

Es por ello que consideramos más acertado considerar que el legislador ha empleado la expresión de «residencia fiscal» para clarificar o enfatizar que tal requisito de residencia debe ser entendido en su sentido técnico –concepto fiscal de residencia a efectos del IRPF–, y no en el sentido que podría atribuirse al concepto de residencia en el lenguaje común o en el sentido previsto por otras normativas, como la civil o la administrativa. La ausencia de una definición específica de la expresión «residencia fiscal» a los efectos del artículo 93 de la LIRPF conduce, por tanto, a interpretar sistemáticamente este precepto con el artículo 9 de la LIRPF, de forma que tal cláusula (el art. 93 LIRPF) tenga sentido, resultando operativa y consistente en el marco de la Ley del IRPF.

Esta es, a nuestro juicio, la premisa de la que ha de partirse para analizar las singularidades que plantea el derecho de opción recogido en el artículo 93 respecto de las circunstancias a las que hace referencia el artículo 9 de la LIRPF. Así las cosas, un sujeto que haya adquirido la «residencia habitual» en nuestro país, participando así de la condición indiscutible de contribuyente a efectos del IRPF, podrá decantarse, siempre que reúna una serie de requisitos específicos, por tributar por el IRNR. De ese modo, las personas que puedan utilizar el derecho de opción serán en todo caso residentes habituales en nuestro país, como apunta el artículo 93 de la LIRPF, aunque no todos los sujetos que reúnan las condiciones del artículo 9 tendrán la opción de elegir el impuesto conforme a cuyas reglas van a tributar. Para ello se han establecido una serie de requisitos específicos que van a condicionar la extensión que, solo a efectos del mencionado precepto, haya de darse a los criterios de determinación de la residencia habitual.

### **a) Interpretación del criterio de permanencia temporal en relación con el régimen de impatriados.**

En ese sentido, ha de hacerse referencia en primer lugar al criterio de presencia en territorio español que, como sabemos, determinará la condición de residente habitual del sujeto cuando este haya permanecido al menos 183 días del año natural en España, en cuyo cómputo se incluirán las «ausencias esporádicas». Como se ha indicado *supra*, este requisito ha sido interpretado con una gran amplitud, extremo que ha conducido a considerar residentes a sujetos cuya permanencia real en territorio español no alcanza el citado lapso temporal.

Pues bien, a la vista de lo anterior, trataremos ahora de aclarar si las consideraciones realizadas en torno al llamado criterio de la permanencia a efectos de atribuir la residencia habitual en España a un determinado sujeto, podrán predicarse, en los mismos términos, para atribuir la condición de «residente fiscal» a un impatriado con el fin de reconocerle el derecho de optar por tributar bien por el IRPF, bien por el IRNR.

A este respecto, ha de traerse a colación, en primer término, el tenor literal del artículo 115 del RIRPF de 2007, en virtud del cual y a efectos de poder ejercitar el derecho de opción «se considera-

---

a pensar en una diferencia respecto de los conceptos de residencia habitual y «residencia fiscal», este último utilizado por el nuevo artículo 93.

rá como período impositivo en el que se adquiere la residencia, el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días», sin hacer referencia alguna a ningún tipo de ausencias esporádicas.

Una interpretación literal de este precepto, unida al hecho de que la regulación de este régimen especial ha sido extraída del artículo en el que se establecen los criterios para alcanzar la residencia habitual en España y en el que se alude al cómputo de las ausencias esporádicas, podría conducir a pensar que a estos efectos ha de aplicarse una interpretación más estricta del que hemos denominado criterio de la permanencia. En ese sentido, podría sostenerse que el sujeto ha de estar efectivamente durante 183 días del año natural en territorio español, plazo para cuyo cálculo no habrían de tenerse en cuenta las ausencias esporádicas que se pudieran haber producido.

A mayor abundamiento, si se analizan algunas de las condiciones objetivas que deben concurrir para aplicar el derecho de opción, según la normativa del IRPF, podría apreciarse el énfasis que el legislador ha puesto en la territorialidad de la prestación de servicios por cuenta ajena que ha de motivar el desplazamiento del trabajador. En particular, y sin perjuicio del análisis más exhaustivo que abordaremos posteriormente de los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF para que este pueda ser aplicado, hemos de reparar en el hecho de que los sujetos que ahora nos ocupan deben desplazarse a territorio español *como consecuencia de contratos de trabajo*, trabajos que, además, deben realizarse *efectivamente en España y para una empresa residente española o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente*.

Todo lo anterior podría obligar a limitar, a efectos de aplicar el derecho de opción, la amplia interpretación que respecto de la condición de residente habitual se viene manejando en nuestro país, sobre todo en lo que atañe a las denominadas «ausencias esporádicas».

No obstante lo anterior, tales conclusiones deben matizarse teniendo en cuenta las precisiones que tanto el artículo 93 de la LIRPF como el 113 del RIRPF realizan al admitir expresamente la posibilidad de que el impatriado pueda realizar parte de su trabajo en el extranjero, ahora bien, con una serie de límites que no afectan tanto al número de días que el sujeto pueda ausentarse del territorio español para trabajar, cuanto al importe de las retribuciones que perciba por ello.

En ese sentido, el artículo 93 c) de la LIRPF considera que el trabajo se entenderá realizado efectivamente en España aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, «siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con el artículo 13.1 c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por ciento.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos traba-

jos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero».

Así las cosas, cuando se produzcan desplazamientos fuera del territorio español por parte de los trabajadores habrá que atender al importe de sus retribuciones para saber si los mismos determinan o no la pérdida del derecho de opción, que no necesariamente la de residente habitual.

De ese modo, y aun cuando en la normativa que regula el régimen de los impatriados no se hace referencia expresa a la posibilidad de computar como parte del tiempo de permanencia en territorio español a las «ausencias esporádicas», estas deberán admitirse, aunque con las limitaciones referidas.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, consideramos que la aplicación de los criterios de residencia debe hacerse de una manera uniforme respecto de todos los sujetos, independientemente de que la aplicación del artículo 93 de la LIRPF conduzca en la práctica a interpretar restrictivamente alguno de ellos, pero no con el objeto de negarles su condición de residentes si realmente lo son, sino a los solos efectos de impedir que estos sujetos puedan hacer uso del régimen especial que comentamos. En ese sentido, las limitaciones porcentuales establecidas sobre las retribuciones del trabajo que los impatriados puedan realizar fuera de territorio español pueden limitar, únicamente respecto del artículo 93, la interpretación que aquí deba hacerse de las ausencias esporádicas, ya que parece poco probable que un sujeto pase la mayor parte del año desplazándose al extranjero para realizar trabajos allí, y que por ello perciba solo un 15 por 100 de sus retribuciones totales.

Cuestión diferente es la forma en la que se calculará la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero cuando la misma no pueda acreditarse, toda vez que en ese caso la ley obliga a tomar como referencia «los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero».

Precisamente sobre la forma en la que deben computarse las retribuciones obtenidas por trabajos desarrollados en el extranjero en tales casos se manifestó la Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante de 27 de julio de 2007<sup>18</sup>. Entiende el Centro Directivo que «se consignará en el numerador el número de días naturales que efectivamente el trabajador haya estado desplazado al extranjero para realizar esos trabajos, incluyendo los días no laborables. Por el contrario, no se computarán los días no laborables (finés de semana, festivos o períodos vacacionales) que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos, no tampoco los períodos vacaciones que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero. En el denominador se consignará el número de días naturales del año».

En estos casos, en los que la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero no pueda acreditarse, que no serán ni mucho menos excepcionales, consideramos que aun con la aclaración introducida por la Dirección General de Tributos, esta cuestión no estará exenta de problemas, especialmente en materia de prueba. En ese sentido, y ante

<sup>18</sup> Consulta V1642-07 (NFC026890).

un trabajador desplazado a territorio español interesado en acogerse al régimen de impatriados, parece difícil que la Administración pudiera probar, si el interesado no aporta datos al respecto y la cuantía de las retribuciones por trabajos realizados en el extranjero no está acreditada, el número exacto de días naturales que efectivamente el sujeto ha estado en el extranjero, en función de los cuales se calcularían las retribuciones que determinarían la posibilidad de aplicar o no el derecho de opción sobre el que pivota el régimen especial que estamos analizando. En ese contexto, el hecho de que el sujeto pudiera cumplir algún otro de los criterios que pueden manejarse a efectos del IRPF para determinar la residencia habitual de las personas físicas, como pudiera ser el caso de que tuviese en territorio español una vivienda en la que también reside su familia, vendrían a dificultar en mayor medida, a nuestro juicio, la posibilidad de que la Administración pudiera llegar a recabar pruebas que le permitieran denegar el aludido derecho de opción al trabajador afectado.

### **b) El criterio del centro de intereses económicos en relación con el régimen de impatriados.**

Como ya se ha señalado, la localización en territorio español de los principales intereses económicos que posee u ostenta el contribuyente, por referencia a los situados en cualquier otro país, también determina su residencia habitual en España. Teniendo en cuenta este aspecto, habría que determinar, en primer lugar, si el hecho de que pueda localizarse aquí la base de las actividades laborales del sujeto determina, por sí solo, su residencia habitual en nuestro país y, en caso de llegar a una conclusión afirmativa respecto de ese tema, si este tipo de residentes pueden ejercitar el derecho de opción al que se refiere el artículo 93 de la LIRPF.

La cuestión no está ni mucho menos exenta de complicaciones, toda vez que a pesar de que un sujeto obtenga su principal fuente de renta en España, procedente del trabajo, este puede mantener en su país de origen importantes intereses patrimoniales e incluso vitales que dificultan la determinación de la residencia atendiendo al solo criterio del centro o núcleo de los intereses económicos de la persona. A este respecto, podría servir como argumento para defender la residencia habitual española de esos sujetos la interpretación *a sensu contrario* de las palabras de SERRANO ANTÓN y ALMUDÍ CID <sup>19</sup> cuando señalan que «el hecho de que nos encontremos ante un Impuesto que grava específicamente la renta de las personas físicas, parece que debe conducirnos a que, aunque se posea un patrimonio considerable en nuestro país, no sería posible considerar residente a una persona que obtenga la mayoría de su renta en otros países».

Con arreglo a estas palabras, deberá atenderse al lugar de obtención de la mayor parte de las rentas para fijar la residencia fiscal de un sujeto conforme al criterio que comentamos, dejando al margen otros aspectos de indudable relevancia económica como puede ser el caso, por ejemplo, de la titularidad de un patrimonio. Conforme a lo anterior, parece que habrá que atribuir la residencia habitual en España a aquellos sujetos que se desplazan a territorio español solos, sin su familia, con el único fin de desarrollar una actividad laboral en virtud de la cual van a obtener la mayor parte de sus rentas durante un período de tiempo más o menos largo, manteniendo en su país de origen todo

<sup>19</sup> ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 221-222, agosto-septiembre 2001, pág. 94.

su patrimonio, circunstancia que no será infrecuente entre los trabajadores que prevean regresar allí una vez finalizado el período de expatriación. Incluso podría darse el caso, en el supuesto de los trabajadores transfronterizos, de un sujeto que realice su trabajo en España en las aludidas circunstancias manteniendo, por añadidura, su domicilio personal y familiar en otro país, desde el que se desplaza diariamente a territorio español para desarrollar su labor<sup>20</sup>.

En este tipo de supuestos podemos encontrarnos con casos de doble residencia que habrán de resolverse a la luz de los CDI que puedan haberse firmado entre los Estados implicados. En ese sentido, el artículo 4.2.º del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE en adelante), establece una serie de puntos de conexión que pueden contribuir a la eliminación de los supuestos de doble residencia fiscal fijándola en uno de los Estados contratantes. Ahora bien, las reglas establecidas en dichos tratados para dirimir esas situaciones solo despliegan efectos de cara a la aplicación del convenio y, por tanto, cualquiera de los dos Estados contratantes podrá seguir calificando al contribuyente como residente fiscal a otros efectos.

Teniendo en cuenta lo anterior, un sujeto que perciba la mayor parte de sus rentas en España, por desarrollar aquí su actividad laboral, podría llegar a considerarse residente habitual atendiendo al «criterio del centro de intereses económicos»<sup>21</sup>, afirmación esta que, sin embargo, no cabe predicar en términos absolutos<sup>22</sup>.

Cuestión diferente es que este tipo concreto de residentes puedan beneficiarse de lo previsto en el artículo 93 de la LIRPF, cuyo primer inciso alude a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España «como consecuencia de su desplazamiento a territorio español». A nuestro juicio, con esa precisión se está acotando la clase de residentes que podrán beneficiarse del derecho de opción, descartando a aquellos respecto de los que no pueda apreciarse la vinculación territorial añadida que supone el aludido desplazamiento.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que para delimitar correctamente el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 93 de la LIRPF debe exigirse una cierta presencia física o permanencia en territorio español que permita acreditar tal «desplazamiento», extremo este que, pese a concretarse en un primer momento en una presencia física en territorio español durante al menos 183 días del año natural, debe matizarse. De acuerdo con lo anterior, si bien podría afirmarse, como han hecho algunos autores, que habría que descartar la aplicación del régimen especial de impatriados cuando

<sup>20</sup> Vid. Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 11 de febrero de 2002 [n.º 0221-02 (NFC016143)], relativa a la tributación en España de dos personas físicas, residentes en Francia, que son propietarias de un negocio de venta de muebles situado en territorio español, siendo este negocio su única fuente de ingresos.

<sup>21</sup> Tal y como ha señalado la doctrina, «los términos en que se define la residencia fiscal basados en el "centro de intereses económicos" son deliberadamente ambiguos con el fin de que la Administración Tributaria tenga un margen de discrecionalidad amplio en su aplicación práctica». Vid. VV.AA.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Aranzadi, Navara, 2003, pág. 158.

<sup>22</sup> De otro modo no se entendería el tenor literal de preceptos que, como el artículo 46 del TRLIRNR, regulan el derecho a optar por tributar por el IRPF de aquellos sujetos que no son residentes en nuestro país, pese a poder obtener aquí, como mínimo, el 75 por 100 de sus rentas del trabajo. Se infiere así que no puede establecerse la presunción absoluta de que los sujetos que tengan en España el centro de sus intereses económico-laborales adquieran solo por ello la residencia habitual en nuestro país.



la condición de residente se deba «exclusivamente» –añadimos nosotros– «a cualquiera de los otros criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF»<sup>23</sup>, ello no debe implicar que únicamente deba valorarse el criterio de la permanencia<sup>24</sup> a efectos de permitir o no el ejercicio del derecho de opción propio de los impatriados.

A nuestro juicio, existirán algunos casos, especialmente cuando el trabajador desplazado a España realice trabajos en el extranjero cuya duración, a efectos del cálculo de la remuneración a la que se refiere el apartado c) del artículo 93 de la LIRPF, no pueda precisarse con exactitud, en los que la aplicación de criterios como el de los intereses económicos o el de la vinculación familiar que analizaremos seguidamente, pueden jugar un papel importante de cara a determinar la residencia fiscal del sujeto que invoca la aplicación del régimen de impatriados.

### c) El criterio del «vínculo familiar» en relación con el régimen de impatriados.

De acuerdo con lo que se ha señalado anteriormente respecto de este criterio para fijar la residencia habitual de un sujeto, el hecho de que el cónyuge del contribuyente y sus hijos menores de edad residan habitualmente en territorio español permite presumir, a salvo de prueba en contrario, la residencia de tal contribuyente en España, aun cuando no pueda constatarse el cumplimiento de ninguno de los otros dos criterios examinados anteriormente. De ese modo, y a efectos de la interpretación del artículo 9 de la LIRPF, solo cuando el contribuyente en cuestión acredite, a través del correspondiente «certificado de residencia fiscal», que reside fiscalmente en otro país, se destruye dicha presunción de residencia fiscal.

Trasladando estas conclusiones al ámbito del artículo 93 de la LIRPF, es preciso averiguar si los sujetos que pueden ser considerados residentes en España atendiendo exclusivamente al criterio del vínculo familiar, pueden hacer uso del derecho de opción recogido en dicho precepto, cuestión que, en nuestra opinión, debe resolverse en sentido negativo.

Son varias las razones que en este caso nos inducen a pensar, aún con más claridad que en los dos anteriores, que la constatación de este único criterio, aun siendo válido para determinar la residencia habitual de un sujeto, no es suficiente para que dichos residentes puedan beneficiarse del aludido derecho de opción.

Así, en primer término, hay que tener muy presente que el sujeto que puede acogerse al régimen especial de impatriados es el contribuyente individualmente considerado de forma que, en el caso de desplazarse a nuestro país con toda la unidad familiar, habría que atender aisladamente a cada uno de sus miembros para saber cuál o cuáles de ellos reúnen las condiciones exigidas por la ley para poder hacer uso del derecho de opción a tributar por el IRPF o por el IRNR. En caso de que tales requisitos no concurriesen en alguno de ellos la única posibilidad para esos miembros de la unidad

<sup>23</sup> Vid. CORDÓN EZQUERRO, T.: «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, n.º 825, 2005.

<sup>24</sup> En ese sentido, Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía AEA, n.º 1, 2006, pág. 142.

familiar sería la de tributar por el impuesto personal aplicable a las personas físicas residentes en España, esto es, el IRPF.

De acuerdo con lo anterior, las condiciones que requiere el artículo 93 de la LIRPF para poder hacer uso del derecho de opción se requieren de la persona física que, en particular, es residente habitual en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español para desarrollar un trabajo, requisitos que no han de cumplirse necesariamente respecto de los demás miembros de su unidad familiar que, aun pudiendo tener la condición de residentes en nuestro país, no dispondrán del mencionado derecho de opción.

Así las cosas, aunque este criterio puede servir de indicio racional del lugar de residencia de este sujeto justificándose la tributación en nuestro país en la *vis atractiva* de la unidad familiar, es sin duda el que menos pistas ofrecería por sí solo para aplicar o no el artículo 93 de la LIRPF, cuyas condiciones se exigen muy en particular del sujeto pasivo que podrá acogerse a la opción de tributación que estamos analizando. Es decir, la aplicación de este régimen especial no procedería cuando la acreditación de la residencia fiscal en España pivota puramente sobre los criterios económicos y familiares, sin demostrar de forma complementaria un desplazamiento físico del contribuyente a territorio español. Ahora bien, como ya hemos señalado anteriormente, las pruebas de tal desplazamiento en muchos casos no podrán reconducirse únicamente al test de permanencia de los 183 días.

### 2.2.A.3. Conclusión: sujetos residentes que pueden tributar como los no residentes.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el artículo 93 de la LIRPF permite que una persona física residente «fiscal» en España ostente un derecho de opción referido a las concretas normas que le serán aplicables a efectos de determinar sus obligaciones tributarias materiales en la imposición sobre la renta. El artículo 93 de la LIRPF «permite» a tal «residente fiscal» que tribute «por el IRPF», esto es, en coherencia con su nuevo estatus fiscal; la segunda posibilidad consiste en permitir al «residente fiscal» que tribute a través de un impuesto pensado precisamente para sujetos que no reúnen tal condición, esto es, «por el IRNR»<sup>25</sup>.

Como sabemos, este régimen fiscal se contemplaba ya en el artículo 9.5 del ahora derogado TRLIRPF, pero con una diferencia esencial entre la redacción que anteriormente se daba a ese precepto y la que ahora se ha introducido en el artículo 93 de la LIRPF. En ese sentido, la normativa actual ha introducido un inciso, que sí se recogía en el artículo 111 del RIRPF de 2004, en virtud del cual se aclara expresamente que los residentes que opten por tributar por el IRNR lo harán «*manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*».

Con este tenor literal vienen a salvarse importantes problemas interpretativos que se suscitaban a la vista del antiguo artículo 9.5 que, al no incorporar tal aclaración, obligaba a dilucidar una cuestión clave en torno al estatus fiscal de los sujetos afectados por dicho precepto. Esto es, si tal derecho

<sup>25</sup> Como ya se ha apuntado anteriormente, este es un supuesto próximo al articulado en el artículo 46 del TRLIRNR, pero con carácter inverso: residente que se permite que tribute por el IRNR (art. 93 LIRPF), en lugar de no residente que se permite que tribute en calidad de contribuyente por el IRPF (art.46 TRLIRNR).

de opción habría de interpretarse como una suerte de régimen especial para impatriados de acuerdo con el cual contribuyentes residentes pueden tributar por el IRNR conservando, sin embargo, su condición de residentes fiscales en territorio español y de contribuyentes a efectos del IRPF; o, si por el contrario, el artículo 9.5 del TRLIRPF lo que articulaba era una cláusula de recalificación de residencia fiscal para los denominados impatriados, de manera que al optar por tributar por el IRNR perdían su condición de residentes fiscales en España en el marco del IRPF así como en el de los CDI españoles <sup>26</sup>.

Como acaba de señalarse, el legislador ha resuelto ahora las dudas que pudieran plantearse en torno a la posible «recalificación» de la residencia fiscal de los sujetos que hagan uso de la opción de tributar por el IRNR. La aclaración que en ese sentido se ha introducido en la LIRPF, atribuyendo a esos sujetos la condición de contribuyentes a efectos del IRPF, no solo viene a aclarar una cuestión de gran trascendencia, sino a salvar lo que, a nuestro juicio, constituía una extralimitación normativa del anterior RIRPF. Precisamente por este motivo consideramos que sería también deseable que el legislador se hubiera hecho eco de otra importante cuestión que, hasta el momento, solo ha tenido reflejo en el RIRPF. Nos referimos al primer apartado del artículo 114 de dicho texto reglamentario, en el que se aclara que para determinar la deuda tributaria del contribuyente habrá de atenderse a las normas del TRLIRNR, entre las que se excluye de forma expresa la aplicación de los artículos que dicho texto legal dedica a los «elementos personales» del tributo (arts. 6, 8, 9, 10 TRLIRNR), cuya interpretación sistemática con el artículo 93 de la LIRPF podría volver a suscitar dudas en torno a la cuestión que estamos analizando.

Al margen de aspectos como el que acaba de exponerse que, a nuestro juicio, mejorarían la redacción del aludido precepto legal, la aclaración del tema en el sentido indicado tiene importantes consecuencias prácticas viniendo a resolver algunos problemas que, de otro modo, podrían plantearse.

En ese sentido, por ejemplo, es evidente que las autoridades fiscales españolas podrían emitir certificados de residencia fiscal en relación con las personas físicas que, en las condiciones del artículo 93 de la LIRPF, tributen como los no residentes, ya que el derecho de opción que poseen no gira en torno a su condición de residentes, sino en lo referido a las reglas con arreglo a las cuales deben tributar. Ahora bien, cuestión distinta es que tales certificados fiscales resulten válidos (bilateralmente) a los efectos de la aplicación de CDI, que siguen en este punto al artículo 4 MC OCDE para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, toda vez que el concepto de residencia fiscal sobre el que pivota este precepto excluye a los sujetos que no tributen por renta mundial <sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Durante la vigencia del ya derogado TRLIRPF podía invocarse, en apoyo de esa última postura, la propia ubicación sistemática de la cláusula del artículo 9.5, ya que este apartado se situaba a continuación de otras reglas que el mismo precepto recogía para delimitar o contemplar supuestos de pérdida de la condición de residencia habitual motivadas por desplazamiento al extranjero o por razón de la aplicación de normas internacionales aplicables al personal diplomático o consular. En esa línea hace ya tiempo que se viene aplicando ese sistema para encauzar la tributación de diplomáticos y miembros de oficinas consulares extranjeros que residen habitualmente en España pero que, con carácter general, tributan como contribuyentes del IRNR y son considerados y tratados por ello como no residentes a efectos de la imposición sobre la renta. A mayor abundamiento, la interpretación conjunta que pudiera hacerse del mencionado artículo 9.5 del TRLIRPF con preceptos como el 5 y 6 del TRLIRNR, en los que se regulan los elementos personales de dicho tributo, podía llevar a defender la pérdida de la condición de residentes de los sujetos que optasen por tributar por el IRNR.

<sup>27</sup> Cfr. VEGA BORREGO, «Comentario al artículo 4 (Residencia) MC OCDE 2000», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición concluidos por España*, FPBM, A Coruña, 2004.

Por otra parte, el inciso del artículo 93 de la LIRPF que ahora comentamos en cierto modo parece evitar formalmente los problemas de «apatridia fiscal» que pueden suscitarse si tuviéramos que entender que dicho precepto contiene una cláusula de recalificación de la residencia fiscal. Piénsese así en la situación que podría plantearse si realmente la opción por tributar por el IRNR al amparo del mencionado artículo conllevase la pérdida de la residencia fiscal en España y, al mismo tiempo, esa persona careciese de residencia fiscal efectiva en otro país.

Cuestiones como las que acaban de describirse nos llevan a realizar un juicio positivo de la aclaración que, en el sentido mencionado, ha introducido el legislador en el artículo 93 de la nueva LIRPF, sin perjuicio de las cuestiones que esta singular configuración de la «residencia fiscal» puede plantear al contribuyente respecto de sus relaciones fiscales con terceros países.

Llegados a este punto pueden extraerse dos conclusiones. En primer lugar, el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 93 de la LIRPF se limita a sujetos residentes en nuestro país, ahora bien, solo a aquellos que hayan adquirido tal calificación en las condiciones apuntadas. Y, en segundo lugar, los impatriados, pese a poder tributar conforme a las reglas del IRNR cuando ejerciten la opción, no pierden su condición de contribuyentes del IRPF. En ese último sentido, no hay que olvidar que su estatus de residentes no se altera como consecuencia de la opción.

Hasta aquí la cuestión puede parecer clara, pero existen otros aspectos de la regulación de este régimen especial que pueden empañar las conclusiones apuntadas. Así, ha de tenerse en cuenta que a pesar de ser contribuyentes a efectos del IRPF, extremo que es consecuencia de su condición de residentes, solo tributan por la renta obtenida en España, y no por su renta mundial. Esta situación puede llevar a pensar que estamos ante una categoría *sui generis* de residentes, conclusión que podría resultar avalada con la lectura de preceptos como el artículo 120 del RIRPF, donde se tratan los aspectos relativos al certificado de residencia fiscal que deben solicitar los impatriados. En ese precepto se introduce una aclaración con la que se matizan de una forma importante los efectos que se derivarán de dichas certificaciones respecto de los que generan el resto de los certificados de residencia que puedan expedirse por las autoridades fiscales españolas. Así, el aludido precepto aclara que respecto de los impatriados, solo en algunos casos, concretamente «a condición de reciprocidad», el Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar los supuestos en los que se emitirán certificados acreditativos de la residencia fiscal en España, «a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España». De ese modo, si no concurre dicha condición, el reconocimiento de la residencia fiscal de los trabajadores desplazados parece que no tendrá efectos de cara a la aplicación de los CDI firmados por España.

Situaciones como las descritas inducen a pensar que el legislador español ha creado una categoría «especial» de residentes, de manera similar a lo que sucede en países como Reino Unido donde los denominados «no-domiciliados» o *non-doms* tributan como residentes, pero por la renta «remitida efectivamente al Reino Unido, aunque este régimen está siendo objeto de una reforma que posiblemente abocará a su supresión»<sup>28</sup>. Esta conclusión que podrá perfilarse con más nitidez al tra-

<sup>28</sup> En un sentido similar CARMONA FERNÁNDEZ, sin arriesgar una posición definitiva, considera que el artículo 9.5 del TRLIRPF (actual art. 93 LIRPF) constituye un estatuto híbrido de tributación o una situación fronteriza entre residencia y no residencia (CARMONA FERNÁNDEZ, N, *Manual del IRNR*, CISS, Valencia, E-7, I-págs. 89-90).

tar cuestiones tales como la tributación de estos sujetos o la relación existente entre el artículo 93 de la LIRPF y los CDI, aspectos que serán abordados más adelante.

### 2.2.B. *Circunstancias temporales.*

Una vez abordadas las dudas que plantea el aspecto subjetivo del artículo 93 de la LIRPF procede tratar ahora los requisitos que tanto desde el punto de vista temporal como objetivo, impone el legislador a los trabajadores desplazados que obtengan la residencia española a efectos de poder ejercer el derecho de opción en torno al cual gira este régimen especial.

En ese sentido, la primera condición a la que se alude tiene una dimensión claramente temporal, al subordinar el uso de la opción a aquellos sujetos *«que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español»*.

En torno a esta cuestión debemos comenzar por reparar en el hecho de que el legislador impone como requisito la «no residencia» del sujeto en el período indicado, lo que no implicará necesariamente que el trabajador no pueda haberse desplazado a territorio español durante el período indicado incluso para desarrollar alguna actividad laboral en España. Dicha circunstancia únicamente impediría la aplicación del artículo 93 de la LIRPF por incumplimiento de la condición temporal que allí se establece si, a tenor de las reglas establecidas en el artículo 9 de la LIRPF, ya examinadas con anterioridad, tales desplazamientos hubiesen derivado en la atribución de la condición de «residente» español a dicho sujeto.

Por otra parte, debe también plantearse la diferencia que, a efectos del cómputo del mencionado plazo de los 10 años, debe establecerse entre el desplazamiento y la residencia. En ese sentido, parece claro que el decenio debe comenzar a computarse desde la fecha en la que el sujeto haya dejado de ser residente por última vez en nuestro país, fecha que debería coincidir con la de adquisición de la residencia en otro Estado.

Señalado de ese modo el comienzo del plazo de los aludidos 10 años puede plantearse la duda en torno al momento en el que este debe entenderse cumplido. Esto es, habrá que atender al momento en el que se inicia el establecimiento en territorio español como consecuencia del desplazamiento, o será necesario esperar a la obtención de la condición de residente mediante el oportuno certificado fiscal.

A nuestro juicio, la condición temporal que el legislador ha incluido en el apartado a) del artículo 93 de la LIRPF gira en torno al concepto del «nuevo desplazamiento» a territorio español realizado por el trabajador. Así entendido, el momento en el que se produzca esa circunstancia será el utilizado para calcular el cómputo de los 10 años que deben haber transcurrido desde que el impatriado perdió por última vez su condición de residente español y hasta que de nuevo se produce un desplazamiento a nuestro territorio <sup>29</sup>.

<sup>29</sup> Parece razonable pensar, como afirma ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, Madrid. 2005, pág. 691, «que el cumplimiento de dicho requisito podrá ser constatado por la propia Administración tributaria con la inexistencia de presentación de declaraciones del Impuesto sobre la Renta».

Varios argumentos nos han servido para mantener esta posición. Así, en primer lugar, la literalidad del precepto es clara, evitando hablar de nueva residencia en España para los sujetos que ya lo hubieran sido anteriormente e introduciendo una referencia expresa al momento del nuevo desplazamiento. Por otra parte, si reparamos en algunos de los aspectos procedimentales que el RIRPF 2007 contempla respecto de la propia opción, veremos que esta ha de ser ejercitada en un plazo máximo de 6 meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad. Pues bien, si esto es así, y aunque sobre este tipo de cuestiones volveremos más adelante, cabe pensar que el desplazamiento a territorio español puede perfectamente coincidir en el tiempo con el momento en el que se inicia el desarrollo de la actividad laboral. Si esto es así, el impatriado podrá ejercer la opción y tributar por el IRNR antes de haber obtenido la condición de residente exigida por el artículo 93 de la LIRPF en los términos expuestos, ya que las circunstancias que definen la residencia fiscal en España deben ser evaluadas al término del año natural. De acuerdo con lo anterior, y aunque el ejercicio de la opción en esos términos no implique un reconocimiento definitivo por parte de la Administración respecto del sujeto afectado de su condición de impatriado, extremo que quedará sujeto al cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la ley, lo que parece fuera de duda es que el momento en el que tiene lugar el desplazamiento a territorio español es la fecha a tener en cuenta para considerar cumplido o no el período de 10 años al que estamos haciendo referencia <sup>30</sup>.

Continuando con el examen de las circunstancias temporales que habrán de ser tenidas en cuenta para poder aplicar el régimen especial de los impatriados, ha de repararse también en los problemas que puede suscitar la cuestión de su aplicación «retroactiva», esto es, a sujetos que se hubieran desplazado a territorio español e incluso hubieran obtenido su condición de residentes antes de que se aprobara y entrara en vigor dicho régimen.

Como se sabe, la entrada en vigor del antiguo artículo 9.5 del TRLIRPF de 2004, a través del cual se introdujo por primera vez en nuestro sistema tributario el derecho de opción que afecta a los trabajadores desplazados, se produjo, según el artículo 1 de la Ley 62/2003, con efectos desde el día 1 de enero de 2004. Tal circunstancia podría conducir a una interpretación del artículo 9.5 del TRLIRPF en el sentido de que para que una persona física pudiera beneficiarse de las posibilidades que brindaba tal precepto (ahora art. 93 LIRPF) debería haber obtenido la residencia, e incluso haberse desplazado a territorio español, con posterioridad a tal fecha (1 de enero de 2004).

Defendiendo tal interpretación habría que excluir no solo a los sujetos que hubieran obtenido la residencia fiscal española antes de dicha fecha, sino también a aquellos sujetos que se hubiesen desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2004, obteniendo sin embargo la calificación de residentes fiscales en España después de dicha fecha.

A nuestro modo de ver, una vez más hay que incidir en la diferencia temporal que la aplicación del propio concepto de residencia fiscal implica entre el momento en el que se adquiere esta y la fecha del desplazamiento a territorio español. En ese sentido, consideramos que, respecto de la cuestión que estamos analizando debe entenderse que «el régimen se aplica desde 2004, para quien

<sup>30</sup> Vid. GARCÍA CARRETERO, B.: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, op. cit., pág. 143.

adquiera la residencia en ese año o posteriores. Esto implica que es aplicable a quienes llegaron a España en el segundo semestre de 2003 y, en consecuencia, adquirieron la residencia a efectos fiscales en 2004»<sup>31</sup>.

A mayor abundamiento, en defensa de esa postura la disposición transitoria única del Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modificó el RIRPF de 2004, se refería a «los contribuyentes que hayan adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o la adquieran en 2005» como únicos acreedores de la posibilidad de ejercitar la opción prevista en el artículo 93 de la LIRPF en el plazo transitorio<sup>32</sup> previsto para ellos en la Orden Ministerial de 10 de junio de 2005, por la que se aprobaron los modelos para realizar tal comunicación, y que ha sido recientemente derogada y sustituida por la Orden Ministerial 848/2008, de 24 de marzo<sup>33</sup>. Aquellos sujetos que hubieran adquirido su residencia fiscal antes de 2004 no pudieron optar, por tanto, al régimen especial de los trabajadores desplazados, lo que no implica necesariamente, como hemos visto, que su entrada en territorio español no se pudiera haberse producido antes de 1 de enero de dicho año.

Varios son los reparos que pueden suscitar tanto la imposibilidad de acogerse a la opción de tributar conforme a las reglas del IRNR que afecta a aquellos impatriados que hubieran obtenido la condición de residentes con carácter previo a la entrada en vigor de dicho régimen especial, como la limitación que, respecto de los sujetos que sí puedan hacer uso del mencionado derecho, afecta al número de períodos impositivos durante los cuales podrá aplicarse. Sin embargo, la finalidad que subyace en la redacción del artículo 93 de la LIRPF, unida a la aplicación de algunos de los más elementales principios de justicia tributaria, puede contribuir a comprender el significado de las mismas. En ese sentido, no hay que olvidar que la pretensión del legislador con la incorporación al IRPF de esta medida no es otra que la de facilitar la «incorporación» de expertos extranjeros a la economía y empresas españolas con lo que, una vez logrado el objetivo, se pierde en gran medida el significado de prolongar lo que, a la postre, se traduce en un beneficio fiscal importante para sujetos, ya residentes, que desarrollan aquí su actividad laboral en un términos similares a los trabajadores cualificados españoles. Desde este punto de vista, dilatar en exceso este tipo de medidas no vendría sino a poner en tela de juicio la aplicación de principios tan relevantes como el de igualdad o el de capacidad económica, pudiendo incluso suscitar dudas sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario Europeo en aspectos tales como, por ejemplo, la libre circulación de trabajadores. Piénsese así en aquellos supuestos donde un residente español se hubiera desplazado previamente a un Estado miembro de la Unión Europea para desempeñar su trabajo durante un período de tiempo, concluido el cual, regrese a territorio español<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *IEF, Cuadernos de formación. Colaboración 04/06*. Volumen 1/2006, pág. 56.

<sup>32</sup> Teniendo en cuenta que los modelos de comunicación para el ejercicio de esta opción de tributación no fueron aprobados hasta la publicación de la Orden EHA 1731/2005, de 10 de junio, los sujetos que hubieran adquirido la residencia fiscal española desde el 1 de enero de 2004 no pudieron comunicar su opción hasta que se aprobó el modelo. Por ello, de no arbitrarse dicho plazo transitorio (2 meses desde la fecha de publicación de la Orden), se les hubiera pasado el plazo general para realizar la comunicación, fijado en el artículo 114 del RIRPF 2004 en 6 meses como máximo desde que se inicia la actividad laboral en nuestro país.

<sup>33</sup> BOE n.º 78, de 31 de marzo de 2008.

<sup>34</sup> En torno a la jurisprudencia del TJCE relacionada con la libre circulación de trabajadores y el IRPF, *vid.* CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, CISS, 2007, págs. 1.837 y ss.

## 2.2.C. Requisitos objetivos.

### 2.2.C.1. El desplazamiento a territorio español debe producirse como consecuencia de un *contrato de trabajo*.

Habida cuenta de que estamos analizando el régimen especial de los trabajadores desplazados es lógico que uno de las condiciones exigidas por el artículo 93 de la LIRPF, en concreto su apartado b), haga referencia, precisamente, al hecho de que el desplazamiento de la persona física deba tener carácter laboral, esto es, la persona debe desplazarse a territorio español en virtud de un contrato de trabajo que le obliga a desempeñar su trabajo por cuenta ajena en nuestro país.

Pues bien, examinando las diferentes cuestiones que plantea la redacción de dicho requisito ha de puntualizarse, en primer término, la necesidad de que el referido contrato de trabajo deba haberse firmado o concluido con anterioridad al desplazamiento. Nótese que el precepto requiere «que el desplazamiento (...) se produzca *como consecuencia* de un contrato de trabajo». De esta forma, el artículo 93 de la LIRPF no resultará aplicable para aquellos sujetos que primero se desplacen a territorio español y, posteriormente, encuentren aquí trabajo. Distinta será la situación en los casos de cambios de destino o cambios de lugar o centro de trabajo realizados en el marco de una relación laboral previa al desplazamiento que, a nuestro juicio, deben considerarse amparados por la norma.

Así pues, lo que parece requerirse inequívocamente es un contrato de trabajo y que tal contrato provoque el desplazamiento a territorio español. Se trata, por tanto, de desplazamientos para trabajar en España mediando un contrato que otorgue cobertura a tal actividad, entendiéndose cumplida esta condición cuando «se inicia una relación laboral, ordinario o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este».

Lo anterior lleva a dejar fuera del ámbito de aplicación de la norma a los desplazamientos a territorio español motivados por un cambio en la localización del lugar de prestación de *servicios independientes*. En ese sentido, el precepto aclara de forma expresa que no podrán acogerse a este régimen los sujetos que obtengan rentas calificables como obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en territorio español, actividad económica esta que, a tenor del artículo 93 de la LIRPF, se considera incompatible con el propósito de atraer trabajadores cualificados<sup>35</sup>.

Dicha situación, a nuestro juicio, puede suscitar reparos desde el punto de vista de su compatibilidad con principios como el de igualdad tributaria e incluso con el propio Derecho Comunitario. Piénsese así que mientras una persona que adquiera residencia fiscal española como consecuencia de un desplazamiento motivado por un contrato de trabajo resulta cubierta por el artículo 93 de la LIRPF, el sujeto que adquiera residencia fiscal española como consecuencia de un desplazamiento a España motivado por un cambio en el lugar del desarrollo o sede de su actividad económica, profesional o empresarial, o de un contrato mercantil, no tendría la posibilidad de utilizar el llamado régimen de «impatriados».

<sup>35</sup> LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *op. cit.*, pág. 57.



No obstante lo anterior, el escollo que ello puede representar podría tratar de salvarse si, antes de producirse el desplazamiento de la actividad económica de que se trate, el sujeto afectado se convierte en trabajador de su empresa a través de la firma del oportuno contrato de trabajo. La fórmula alternativa pasaría por constituir una sociedad de servicios y que la entidad contratase al desplazado como trabajador, aunque en este caso la validez del entramado requiere de condicionantes adicionales y no está exento de problemas (*v.gr.*, ¿hasta qué punto el contrato entre la sociedad de servicios y el socio es un contrato de trabajo a estos efectos?).

### 2.2.C.2. Los trabajos deben realizarse efectivamente *en* España.

Una interpretación conjunta de los diferentes requisitos objetivos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF conduce a la conclusión de que la persona física debe desplazarse a territorio español al objeto de desempeñar su puesto de trabajo en el marco de la economía española y, en principio, dentro de las fronteras nacionales. No parece que el precepto pretenda amparar desplazamientos de personas para desarrollar su labor *desde* España, pero sin conexión territorial con la economía española. Tal sería el caso de «ejecutivos» de empresas que se desplazan a vivir en España realizando su trabajo principalmente fuera de territorio español. Cuestión distinta será que, de concurrir algún otro de los criterios utilizados por la LIRPF para determinar la residencia habitual en territorio español, diferente al de la permanencia, la Administración pueda conseguir pruebas suficientes para negar a esos sujetos la posibilidad de acogerse al régimen de impatriados, cuando la pretensión de esos sujetos sea esa.

A ese respecto la propia ley introduce la posibilidad, como ya se puso de manifiesto en las primeras páginas de este trabajo al tratar la cuestión de las «ausencias esporádicas», de que parte de los trabajos se presten en el extranjero, sin que por ello deba entenderse necesariamente incumplido el requisito que comentamos. Tal y como se expuso en su momento, esta situación se dirimirá a la vista del importe de las retribuciones percibidas por la labor realizada fuera del territorio español, o bien en función de los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero, cuando no sea posible acreditar la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a dichos trabajos.

Sin perjuicio de las cuestiones que puede suscitar este tema a efectos de determinar la condición de residente fiscal del contribuyente, ya examinadas, el hecho de que el requisito objetivo que comentamos se haya relativizado en el sentido apuntado, obliga a hacer otro tipo de reflexiones.

Piénsese así en el beneficio que para estos contribuyentes se puede derivar si esos rendimientos del trabajo obtenidos por la labor desarrollada en el extranjero se entienden no realizados en territorio español y no se someten a tributación en España. Como quiera que los impatriados solo tributan aquí por renta obtenida en territorio español, la aplicación de la regla del 15 ó 30 por 100, porcentajes a los que alude el artículo 93 c) de la LIRPF, derivará en la práctica en un porcentaje de renta exenta *a forfait*, ya que difícilmente se someterá a tributación en el país donde se entiende obtenida la renta, sobre todo por falta de control y de información al respecto. Como se sabe, la obtención de rentas del trabajo por residentes de un país con motivo de trabajos realizados en el extranjero, raramente son sometidos a imposición en el Estado donde se efectúan, a menos que tal desplazamiento se prolongue en el tiempo o cuando exista una retribución directa (y no indirecta) por parte del contratista residente al trabajador no residente.

2.2.C.3. Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o *para* un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Este requisito viene a perfilar todavía más el condicionante anterior, ya que los trabajos no solo deben realizarse *en España*, sino también *para una empresa residente española o para un establecimiento permanente situado en España* de una entidad no residente.

De este modo, se enfatiza la *territorialidad* de la prestación de servicios por cuenta ajena, respecto de la cual se aclara que estos deben redundar en beneficio de tales entidades para que se entienda cumplida la condición. Esto es, el legislador no pone el acento tanto en el criterio del pago como en el hecho de que el beneficio derivado de la labor del trabajador redunde efectivamente en una entidad española o establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente.

Lo anterior ha de llevarnos a examinar algunos supuestos en los que no siempre será fácil dirimir si es aplicable o no el contenido del artículo 93 de la LIRPF, sobre todo atendiendo a la condición de residente o no del empleador. Téngase en cuenta que el contrato no tiene necesariamente que haberse suscrito con un empleador situado o residente en territorio español y tampoco parece necesario que se trate de un «contrato de trabajo *español*»<sup>36</sup>.

En esa línea, los casos que menos dudas ofrecerán serán aquellos en los que el trabajador desplazado haya firmado un contrato laboral con una entidad residente en nuestro país con el objeto de prestarle sus servicios en territorio español.

Sin embargo, allí donde el empresario o empleador no sean residentes y el trabajo para ellos se realice por una persona física *desde* España, pueden plantearse diferentes situaciones respecto de las cuales la aplicación del artículo 93 de la LIRPF no puede defenderse en todo caso. Ciertamente, aun en ese contexto, pocas dudas ofrece el hecho de que tal relación esté cubierta por el citado precepto cuando el empleador no residente opera en territorio español a través de un establecimiento permanente, de forma que el trabajador desplazado desempeña su labor en España para o en el marco de la actividad desarrollada por el establecimiento permanente y en beneficio de este.

Pero la cuestión es diferente si la entidad empleadora no residente no cuenta en nuestro país con un lugar fijo de negocios con el que poder vincular a un trabajador desplazado que presta sus servicios en territorio español.

Ciertamente, no será frecuente el caso del trabajador desplazado a España para trabajar para una entidad no residente sin establecimiento permanente en territorio español y en esta hipótesis parece razonable excluirla del régimen de impatriados, toda vez que la finalidad de la norma es atraer expertos de otros países y que se integren en la economía española dinamizándola por la vía de su actuación para empresas establecidas en territorio español.

Cuestión diferente a la anterior se planteará en aquellos supuestos en los que el trabajador desplazado lo es en virtud de un contrato laboral con un no residente, pero cuya actividad se realiza para y en

<sup>36</sup> En el mismo sentido, ESPINOSA DE LOS MONTEROS, «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», *op. cit.*, pág. 691.

beneficio de una entidad o empresa residente o de un establecimiento permanente de una entidad no residente. En este tipo de hipótesis, la exclusión en todo caso del trabajador desplazado a España del ámbito de aplicación del artículo 93 de la LIRPF no parece una solución coherente con la finalidad de la norma. La cuestión clave resultaría de determinar si tal trabajador desplazado adquiere residencia fiscal en España como consecuencia del contrato entre su empleador y la empresa española destinataria del servicio, y si tal trabajador no residente puede considerarse «materialmente» un trabajador de la empresa española donde presta sus servicios de forma sostenida en el tiempo<sup>37</sup>. Nótese que el artículo 93 de la LIRPF admite la aplicación del régimen de impatriados cuando el desplazamiento del trabajador a España es ordenado por su empleador (residente o no en España) y el trabajador realiza su prestación para una empresa residente en España o para un establecimiento permanente situado en territorio español, allí donde los servicios redunden en beneficio de la empresa española o del referido establecimiento permanente.

Teniendo en cuenta lo anterior, los posibles casos sobre los que se proyectará la norma podrían ser los siguientes:

- a) Persona física desplazada que firma contrato laboral con entidad residente en España al objeto de prestarle sus servicios en territorio español;
- b) Persona física desplazada que firma contrato con *entidad* no residente que opere a través de un establecimiento permanente en España (de acuerdo con el art. 13 TRLIRNR o art. 5 del CDI aplicable) al objeto de prestar sus servicios para el establecimiento permanente en territorio español; y
- c) Persona física desplazada que posee un contrato laboral con empresa no residente, pero se desplaza a España para prestar servicios o realizar, por cuenta de su empresario, trabajos para una empresa o entidad residente de España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente (*secondments*).

A nuestro juicio, resulta claro que en los dos primeros supuestos concurren los condicionantes para aplicar el régimen especial, mientras que en el tercer supuesto habría que atender a las circunstancias del caso concreto.

2.2.C.4. Los rendimientos del trabajo que se deriven de la relación laboral no deben estar exentos de tributación por el IRNR.

Para que resulte aplicable el derecho de opción y el contribuyente residente pueda tributar como no residente la ley requiere, lógicamente, que los rendimientos del trabajo derivados de su relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

<sup>37</sup> En este orden de cosas, posiblemente fuera útil traer a este contexto el concepto de *economic employer* que existe en la jurisprudencia neerlandesa (y en el propio art. 15.2 MC OCDE), en el sentido de que en ciertos casos no resulta decisiva la existencia de un contrato de trabajo para determinar que el «empleador económico» del trabajador es aquel que ejerce efectivamente la autoridad o relación de poder con tal empleado, de manera que cuando en el marco de una prestación de servicios entre dos entidades un trabajador contratado por la prestadora se desplaza al Estado de la prestataria para prestar servicios y estos son dirigidos y ordenados por esta última y su salario es soportado también por la prestataria, se entiende que esta última es el «empleador económico» del trabajador desplazado. *Vid.* F. PÖTGENS, «The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies "de facto employer" unde article 15 of the OECD Model», *Intertax*, vol.36, n.º 2, págs. 75 y ss.

A este respecto ha de tenerse en cuenta que, de no establecerse este requisito, podríamos encontrarnos con supuestos donde el ejercicio de la opción conduciría a situación de «desfiscalización» absoluta o de doble no imposición, lo cual no parece razonable, ni admisible desde un punto de vista constitucional atendiendo especialmente al principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la Constitución Española, interpretado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>38</sup>.

Entendemos que allí donde concurrieran los requisitos objetivos anteriormente analizados lo normal es que los rendimientos del trabajo que la persona física desplazada obtuviera en el marco de tal relación laboral estén sujetos a tributación por el IRNR [art. 13.1 c) TRLIRNR]. Resulta irrelevante a estos efectos que los rendimientos del trabajo los pague o abone el empresario residente español, el establecimiento permanente situado en España, o el empresario no residente sin establecimiento permanente en nuestro país. Lo relevante es que tales rendimientos deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español<sup>39</sup> y realizada en beneficio de una empresa residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente. En esa línea hemos de recordar que el legislador ha dado más relevancia al «criterio de la obtención de beneficio» que al «criterio del pago».

Nótese, sin embargo, que el artículo 13.1 c) del TRLIRNR, *in fine*, establece la *no sujeción* de los rendimientos del trabajo derivados de trabajos realizados *íntegramente* en el extranjero y sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. En relación con tales rendimientos no concurriría el requisito articulado en el artículo 93 de la LIRPF, dado que tales rendimientos se consideran «no obtenidos en territorio español», es decir, no sujetos al IRNR. A nuestro entender, cuando el artículo 93 de la LIRPF establece la condición de la no exención de tributación por el IRNR de los rendimientos del trabajo también podría estar contemplando estos supuestos de no sujeción al IRNR, aunque lo cierto es que la expresión empleada en el referido artículo 93 no es la más afortunada técnicamente (véase el art. 22 LGT).

<sup>38</sup> Como ha puesto de relieve dicho tribunal en reiterada jurisprudencia, «La expresión 'todos' absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, y de otra, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado» [Fj. 7.º de la STC 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237)]. Al hilo de esta cuestión RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Civitas REDF*, n.º 100, 1998, pág. 613, señala que «la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido».

<sup>39</sup> A los efectos de determinar si una renta tiene la calificación de rendimiento del trabajo en el ámbito del IRNR habrá que atender a lo establecido en la LIRPF (*vid.* arts. 3 y 13 TRLIRNR). No obstante, el TRLIRNR adopta un enfoque más analítico que la LIRPF en relación con los rendimientos del trabajo, toda vez que algunas de las manifestaciones de renta que se califican como tales en el ámbito del IRPF reciben un tratamiento específico o singular en el IRNR; así, por ejemplo, las reglas de determinación del origen económico propias de los «rendimientos del trabajo» no coinciden con las establecidas en relación con las «pensiones y prestaciones similares», ni con el de las «retribuciones de administradores y de consejos de administración» (*vid.* art. 13 TRLIRNR). Tal tratamiento analítico se intensifica claramente en el ámbito de los CDI, en la medida en que este acoge una disgregación de la tributación de diferentes rentas que en el IRPF tienen la calificación de rendimientos del trabajo. Sobre esta cuestión, *vid.* RUIZ GARCÍA, «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, Fundación Barrie, La Coruña, 2004, págs. 811 y ss.; y AGUAS ALCALDE, *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi, 2003.

Con todo, opinamos que la interpretación finalista del artículo 93 de la LIRPF reclama excluir del ámbito objetivo del precepto los casos donde los rendimientos del trabajo estén no sujetos o estén exentos del IRNR, esto es, donde no exista tributación efectiva en España en el marco del referido impuesto.

La exención articulada en el artículo 14.1 a) del TRLIRNR también puede plantear ciertas interacciones en relación con el régimen del artículo 93 de la LIRPF, dado que introduce en el IRNR la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF, en relación con determinados rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Ciertamente, allí donde concurren los presupuestos para aplicar el régimen de los impatriados del artículo 93 de la LIRPF no siempre concurrirán simultáneamente los presupuestos del artículo 7 p) de la LIRPF. No obstante, no puede perderse de vista que pueden existir casos donde el trabajador desplazado a España que presta servicios para una empresa española también puede prestar servicios en el extranjero en cuyo caso tal porcentaje de su remuneración podría estar exenta en el IRNR español por aplicación de los artículos 14.1 a) del TRLIRNR y artículo 7 p) de la LIRPF [o incluso no sujeta *ex art. 13.1 c) TRLIRNR*]<sup>40</sup>. En este tipo de casos, entendemos que tal circunstancia no excluiría la aplicación de la opción por el IRNR, tal y como está articulada en el artículo 93 de la LIRPF. Así, el requisito establecido por este último precepto debe interpretarse en el sentido de que no media tal exención cuando la mayor parte de los rendimientos del trabajo derivados de la relación laboral estén sujetos y no exentos de acuerdo con el TRLIRNR.

En relación con esto último, también debería haberse considerado la posible incidencia de los CDI sobre esta materia. En este sentido, la aplicación del artículo 15 de los CDI concluidos por España (precepto relativo a la tributación de los servicios personales dependientes) establece una serie de reglas de reparto de poder tributario entre el Estado de residencia del trabajador y el Estado contratante en el que se ejerce el empleo, de manera que dependiendo del caso se asignaría tributación exclusiva al Estado de residencia o por el contrario se admitiría el ejercicio del poder tributario por los dos Estados contratantes<sup>41</sup>. La principal cuestión que se plantea aquí es determinar cuál es la

<sup>40</sup> No obstante, entendemos que la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF en el ámbito del IRNR no tiene mucho sentido, toda vez que este último somete a los no residentes por la renta obtenida en territorio español en tanto que la exención del artículo 7 p) se proyecta sobre contribuyentes residentes que realizan trabajos en el extranjero. Lo que sí podría tener sentido es combinar el régimen de impatriación con el régimen de expatriación del artículo 7 p) de la LIRPF. Nótese que otros sistemas articulados para favorecer la «impatriación» permiten aplicar las exenciones parciales establecidas para fomentar la internacionalización de las empresas [el régimen de expatriados o nuestro art. 7 p) LIRPF] con el régimen especial de impatriados. Ello acontece por ejemplo en el marco del régimen de impatriados francés, tras la reforma de 2008. Con todo, el sistema elegido por el legislador español hace difícil tal combinación al establecer la no tributación de la renta de fuente extranjera obtenida por el impatriado. Así, en los casos donde un impatriado prestara servicios, en el marco de su relación laboral con la entidad española, a entidades no residentes percibiendo una remuneración (específica o no) por ello, tal renta estaría sujeta a tributación en España, salvo cuando pudiera considerarse «no obtenida» en España [art. 13.1.c) TRLIRNR] o fuera satisfecha por tales entidades no residentes por trabajos realizados en el extranjero y en el marco de una segunda relación laboral (*salary split*). En torno al alcance e interpretación del artículo 7 p) de la LIRPF, *Vid.* Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 30 de diciembre de 2003 [n.º 2559/03 (NFC019032)].

<sup>41</sup> El artículo 15 MC OCDE establece cuatro reglas de distribución de poder tributario cuya aplicación depende fundamentalmente del lugar donde se ejerce el empleo y de otras circunstancias concurrentes. Estas cuatro reglas pueden sintetizarse de la siguiente forma:

1.ª *Regla*: La renta derivada del empleo solo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado allí donde la actividad laboral (el empleo o trabajo) no se realiza o ejerce en el territorio del otro Estado contratante.

2.ª *Regla*: La renta derivada del empleo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado y en el otro Estado contratante allí donde la actividad laboral (el empleo o trabajo) se realiza, total o parcialmente, en el territorio de este último Estado (de la actividad).

posición del trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF en el marco de los CDI concluidos por España y particularmente en el contexto del artículo 15 de los CDI españoles, lo cual actualmente no resulta claro a la luz del referido artículo 93 de la LIRPF ni de su normativa de desarrollo, por más que, a nuestro juicio, resulte cuando menos llamativo que una persona que tribute como no residente fiscal pueda posicionarse como residente de tal Estado en el marco de los CDI concluidos por el mismo.

En este contexto cabría plantear básicamente tres grandes hipótesis, a saber:

- a) El trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF no es considerado residente fiscal de España a los efectos de la aplicación de los CDI españoles y, por tanto, no puede invocarlos frente a otros Estados. La consecuencia sería su imposición en esos otros Estados como un no residente no amparado por un CDI, en cuyo caso no serían extraños los casos de doble imposición internacional. A este respecto, hay que tener en cuenta que el trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF no puede beneficiarse de los métodos para eliminar la doble imposición internacional en España.
- b) El trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF es considerado residente fiscal en España a los efectos de la aplicación de los CDI y puede invocar tales convenios (y su art. 15) frente a otros Estados donde obtiene renta del trabajo. En este supuesto estarían, por ejemplo, los casos de *salary-split*, en los que el trabajador tiene un segundo contrato de trabajo con una entidad extranjera que le satisface rentas del trabajo por prestaciones de servicios realizadas ya en España ya en otros países. En ese contexto el trabajador desplazado, como regla general, no soportará un impuesto en el Estado de la fuen-

---

3.ª Regla (excepción a la 2.ª regla): Las rentas derivadas del empleo percibidas por un residente de un Estado contratante que ejerce su empleo en el otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en el primero (residencia) allí donde concurren simultáneamente las circunstancias referidas a continuación:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y
- b) Las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad), y
- c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

4.ª Regla: Las remuneraciones obtenidas de un empleo realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación interior, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

En todo caso, no puede perderse de vista que la aplicación del artículo 15 de los CDI presupone o pasa por la existencia de una persona física residente de un Estado contratante que se desplaza (como no residente) al territorio de otro Estado contratante para ejercer su empleo en el mismo; como ya hemos destacado y analizamos más adelante, es dudoso que tales presupuestos subjetivos concurren en las hipótesis de aplicación del artículo 93 de la LIRPF. Es decir, desde la perspectiva española el trabajador desplazado a España es residente fiscal en territorio español, pero es tratado como no residente a los efectos de su tributación personal sobre la renta por aplicación del artículo 93 de la LIRPF. En tal sentido, desde esta perspectiva española tal trabajador estaría sujeto a la primera regla prevista en el artículo 15.1 de los CDI españoles y, por tanto, tributaría exclusivamente en España por tal renta del trabajo derivada de su prestación de servicios en territorio español. Cuestión distinta es que tal enfoque resulte incontrovertible a nivel bilateral. En torno al alcance del artículo 15 MC OCDE y las peculiaridades previstas en la red convencional española, *vid.* RUIZ GARCÍA, «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, *op. cit.* págs. 811 y ss.; y AGUAS ALCALDE, *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, *op. cit.*

te por la renta obtenida en el extranjero (ni tampoco tal renta salarial extranjera estará sujeta en el IRNR), y cuando lo estuviera, en principio, debería tener derecho a aplicar los métodos para eliminar la doble imposición previstos en el CDI concluido por España como consecuencia de su estatus fiscal de residente fiscal española a estos efectos.

- c) El trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF es calificado como residente fiscal en el otro Estado contratante, por ejemplo, en casos en los que el trabajador desplazado está contratado por una entidad extranjera que le destina temporalmente a su establecimiento permanente situado en territorio español. En esta tercera hipótesis, en principio habría que resolver la doble residencia fiscal por aplicación de las *tie-breaker rules* previstas en el artículo 4.2 del CDI aplicable en el marco del correspondiente procedimiento amistoso, lo cual puede resultar problemático para el contribuyente. Es más, no sería extraño que en estos casos se resolviera el caso atribuyendo la residencia fiscal al otro Estado contratante en cuyo caso la tributación en España del trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF podría verse «recortada».

Ciertamente, la posición del trabajador desplazado que invoca el artículo 93 de la LIRPF es muy distinta dependiendo de la posición que se adopte en España respecto de su residencia fiscal a los efectos de los CDI, así como atendiendo al enfoque adoptado por los demás Estados que presentan una conexión real o personal con el trabajador desplazado o con su actividad. En todo caso y volviendo a enlazar con la cuestión referida al cumplimiento del requisito previsto en el artículo 93 c) de la LIRPF a tenor del cual los rendimientos del trabajo que deriven de la relación laboral no estén exentos de tributación en el IRNR, ya hemos visto cómo puede haber casos donde la aplicación de los CDI unida a la legislación interna española del IRNR puede conducir a la no tributación de determinadas rentas salariales extranjeras (*v.gr.*, el caso del *salary-split* referido más arriba) en el Estado de la fuente y en el de la residencia (España). No obstante, pensamos que el requisito del artículo 93 c) de la LIRPF debe interpretarse sin considerar la incidencia que posee en este ámbito las reglas de tributación previstas en los CDI concluidos por España.

Por último, debe insistirse en el hecho de que las restantes rentas que obtenga el contribuyente, diferentes a rendimientos del trabajo, están sujetas a imposición en España de acuerdo con las normas del IRNR, lo cual en muchos supuestos conducirá a su no tributación efectiva, ya por estar exentas, ya por considerarse no obtenidas en territorio español. Este será el caso de las rentas exentas a las que se refiere el artículo 14 del TRLIRNR, o el de las rentas que se consideran «no obtenidas» en España con arreglo al artículo 13 del TRLIRNR o al artículo 118 del TRLIS<sup>42</sup>. Tampoco puede perderse de vista que los sujetos que opten por la tributación por el IRNR, con arreglo al artículo 93 de la LIRPF, no están comprendidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la transparencia fiscal internacional, con todo lo que ello conlleva. Asimismo, el artículo 93 de la LIRPF no ha previsto ninguna cláusula específica que limite su ubicación por residentes de países y territorios calificados como paraísos fiscales que se desplacen a territorio español. La falta de cláusulas que salvaguarden la correcta y no abusiva aplicación del régimen de impatriados, ciertamente, puede permitir que se produzcan resultados poco deseables en un sistema tributario moderno.

<sup>42</sup> En relación con los dividendos distribuidos con cargo a rentas exentas por parte de una ETVE.

## 2.3. El ejercicio del derecho de opción articulado en el artículo 93 de la LIRPF.

### 2.3.A. Aspectos materiales.

Llegados a este punto, y tras analizar los requisitos subjetivos, objetivos y temporales a los que el legislador ha sometido el derecho de los «impatriados» a optar por tributar conforme a las reglas del IRNR, es evidente que se ha arbitrado para un determinado tipo de contribuyentes una facultad de la que podrán valerse o no, según convenga a sus intereses.

Entendemos que la redacción del artículo 93 de la LIRPF permite a los contribuyentes optar, y por tanto cambiar de régimen, durante el período impositivo de cambio de residencia y los 5 siguientes. Por tanto, el ejercicio de la opción en un período impositivo por la tributación por el IRNR no vincula al contribuyente en relación con la tributación en los períodos impositivos posteriores. Tal ausencia de restricciones en el ejercicio de la opción puede abrir importantes vías de planificación fiscal, especialmente en relación con rentas que no tengan la calificación de rentas del trabajo. Quizás hubiera sido conveniente limitar el derecho de opción en el sentido de obligar a mantener el régimen tributario por el que se ha optado.

Por otro lado, consideramos que si durante el período en el que puede ejercitarse la opción se producen cambios de circunstancias que implican la no concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 93 de la LIRPF, tal derecho de opción dejaría de existir. Así, por ejemplo, el hecho de que el trabajador desplazado deje de prestar servicios por cuenta ajena para una empresa o entidad residente impide el ejercicio de tal opción.

Del mismo modo, ha de entenderse que allí donde el trabajador desplazado a España abandonara el territorio nacional durante el plazo de ejercicio de la opción y, como consecuencia, perdiera su condición de residente español, perderá igualmente tal derecho de opción, sin que el plazo de 5 años pueda considerarse suspendido. Es decir, el retorno a España de tal trabajador no rehabilita tal derecho de opción, aunque ello no impida que, si reúne los requisitos exigidos por la ley, pueda volver a ser residente. Así las cosas, allí donde perdiera tal condición, perdería también su derecho a ejercitar su opción en ejercicios posteriores, salvo que su desplazamiento se produjera 10 años más tarde. Quizás en este punto la norma podría haber sido más flexible, a la vista de la alta movilidad de los trabajadores de grupos de empresas multinacionales. La norma española tampoco aclara la incidencia que pueden tener en este ámbito los CDI, de suerte que la aplicación de la regla de resolución de casos de doble residencia fiscal del artículo 4.2 MC OCDE puede implicar que un trabajador calificado como residente fiscal con arreglo a la legislación fiscal española sea calificado como «no residente» en España y residente fiscal de otro Estado contratante.

### 2.3.B. Aspectos procedimentales.

Para abordar esta cuestión debemos referirnos especialmente al RIRPF de 2007 (arts. 116 y ss.), así como a la Orden Ministerial 848/2008, de 24 de marzo, por la que se aprueban los modelos de



declaración del IRPF para impatriados, y de comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen.

De acuerdo con esas normas, el ejercicio de la opción debe realizarse presentando el modelo facilitado a esos efectos por la Administración en el plazo máximo de 6 meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, o en la documentación que le permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social del país de origen.

A esos efectos, además de la fecha señalada así como la de entrada en territorio español, la comunicación debe reflejar una serie de datos tales como los relativos a la identificación del trabajador así como la del empleador y, en su caso, de la empresa o entidad residente en España o del establecimiento permanente para el cual se presten los servicios, además de incluirse los aspectos relacionados con el trabajo que se va a desarrollar tales como la descripción de la actividad laboral, el centro de trabajo, la dirección del mismo, la duración del contrato y, si procede, la duración de la orden de desplazamiento.

La Administración, en los 10 días hábiles siguientes a la presentación de la citada comunicación expedirá, si procede, un documento acreditativo en el que conste el ejercicio de la opción, documento que servirá al interesado para justificar su condición de contribuyente por el régimen especial de trabajadores desplazados especialmente ante las personas o entidades obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta.

De acuerdo con lo señalado hasta el momento, puede deducirse que el impatriado puede comunicar la opción de tributar por este régimen antes incluso de cumplir efectivamente todos los requisitos que el artículo 93 de la LIRPF considera indispensables para ello. Téngase en cuenta a estos efectos que si el plazo máximo para presentar la citada comunicación es de 6 meses a contar desde la fecha de inicio de la actividad, el trabajador puede no haber cumplido la condición de residente en los términos en los que se requiere por el citado precepto legal.

Así pues, el documento que en su caso pueda expedir la Administración habrá de entenderse como un justificante de la opción del trabajador desplazado cuyos principales efectos se despliegan respecto de las retenciones que hayan de practicarse a ese sujeto. Sin embargo, no podrá entenderse como un pronunciamiento definitivo por parte de la Administración<sup>43</sup> sobre el derecho a aplicar este régimen, toda vez que el mismo está sujeto a una serie de requisitos subjetivos, objetivos y temporales que deben ser posteriormente acreditados por los contribuyentes y cuyo incumplimiento provocará la exclusión del régimen en el período impositivo en el que se produzca el mismo, situación que debe ser comunicada tanto a la Administración como a los sujetos retenedores.

No obstante lo anterior, respecto de las condiciones apuntadas ha de tenerse en cuenta que, al tratarse de cuestiones fácticas y también cuestiones de calificación, las autoridades fiscales podrían

<sup>43</sup> Vid. 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*, n.º 16, 2005, pág. 14.

lógicamente denegar la concurrencia de los presupuestos de aplicación del artículo 93 de la LIRPF, de suerte que tal resolución debería ser impugnable. Sin embargo, consideramos que tal denegación no puede sustentarse en un rigor excesivo en las exigencias probatorias requeridas al contribuyente, allí donde este haya desplegado un esfuerzo probatorio razonable y de buena fe que pudiera ser verificado o completado por las autoridades fiscales españolas empleando sus potestades administrativas, entre las que se cuenta la solicitud de suministro de información a autoridades fiscales extranjeras en virtud de normas de asistencia administrativa mutua internacional <sup>44</sup>.

Además de los aspectos relacionados con el ejercicio y exclusión de la opción, el RIRPF también contempla el modo en que aquellos sujetos que hubiesen optado en su momento por acogerse al régimen especial de impatriados, podrán renunciar al mismo, renuncia que debe realizarse antes de que comience el año natural (mes de noviembre o diciembre) en el que deba surtir sus efectos y que, además, significará para el contribuyente la imposibilidad de volver a optar por su aplicación.

Teniendo en cuenta que la renuncia vendrá dada normalmente por razones de eficiencia fiscal, la anticipación temporal que requiere obliga a un esfuerzo de planificación fiscal relevante o a soportar las consecuencias en términos de coste fiscal de una falta de planificación <sup>45</sup>.

### 3. LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS

Con todo lo señalado hasta el momento, podemos concluir que aquellos sujetos que se desplacen a territorio español en virtud de un contrato de trabajo que ha de desarrollarse en las condiciones expuestas, adquirirá la condición de residente fiscal en España haciéndose acreedor tanto de la condición de contribuyente a efectos del IRPF como del derecho a optar por tributar según las reglas de dicho tributo o por las que son propias del IRNR.

Pues bien, sentado lo anterior habrá que examinar las características de la tributación del impatriado en función del impuesto conforme a cuyas reglas prefiera tributar, extremo que, a nuestro juicio, debería obligar a replantear algunos aspectos del régimen especial que comentamos.

En ese sentido, y aunque ello parezca obvio, debe realizarse una primera aclaración relativa a la clase de rentas que se ven afectadas por el régimen de los impatriados. Esto es, a pesar de la primera impresión que pudiera extraerse tanto de la propia denominación de este régimen especial, aludiendo expresamente a los «trabajadores», como sobre todo de los requisitos objetivos exigidos por el artículo 93 de la LIRPF, relativos a las circunstancias en las que debe desarrollarse el «trabajo» para poder aplicar el derecho de opción, los rendimientos del trabajo no serán los únicos por los que los trabajadores desplazados deban tributar en nuestro país.

Así pues, cualquier otra categoría de renta sometida a tributación en el IRPF, respecto de la cual mantienen la condición de contribuyentes, es susceptible de someterse a tributación en la persona del

<sup>44</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO: *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000.

<sup>45</sup> Cfr. NÚÑEZ, I.: «Rodaje práctico del régimen de impatriados», *Aranzadi JP*, n.º 12, 2005, pág. 53.

impatriado cuando este opte por acogerse a las reglas del IRNR. Piénsese que no tendría mucho sentido que un residente tributase a través del IRPF por rentas diferentes de las del trabajo y simultáneamente se le permitiera tributar por sus rentas del trabajo por el IRNR. Además de los problemas que todo ello podría generar, consideramos que el artículo 93 de la LIRPF no permite esa tributación dual. Ahora bien, lo anterior no impide que el «impatriado» que ejercita la opción de tributar por el IRNR pueda quedar sujeto, simultáneamente, a las dos modalidades de sujeción fiscal que contempla el artículo 15.1 de la ley reguladora de ese impuesto (sujeción al IRNR con y sin mediación de establecimiento permanente). Este será el caso de un sujeto que, además de desempeñar su empleo y obtener rentas del trabajo, desarrolle actividades económicas de carácter empresarial o profesional a través de una base fija de negocios situada en territorio español, esto es, un establecimiento permanente, en cuyo caso habrá de tributar por toda la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la opción que los impatriados tienen de tributar conforme a las reglas del IRNR introducirá diferencias relevantes respecto al resto de los trabajadores, desplazados o no, que sean residentes fiscales en España y que resulten gravados por el IRPF, distinguos que no guardan relación tanto con la clase de rentas que puedan percibirse sino con el lugar en el que las mismas se entiendan obtenidas.

En efecto, si un sujeto adquiere la condición de residente en nuestro país, sea cual sea el motivo que haya originado tal calificación, tributará por el IRPF por su renta mundial. Esta será la primera consecuencia que acarreará para un impatriado el hecho de tributar por ese impuesto. Sin embargo, si hace uso del derecho de opción que, en las condiciones expuestas, le concede el artículo 93 de la LIRPF, conforme al cual puede tributar por las reglas del IRNR, su situación será bien distinta.

En ese sentido, el artículo 114 del RIRPF de 2007 es muy claro al respecto, señalando que los trabajadores desplazados, pese a ser residentes en España, no tributan por su renta mundial, sino «exclusivamente por las rentas obtenidas en territorio español». Así las cosas, las rentas que se entiendan obtenidas por el «impatriado residente en España» fuera del territorio nacional, no resultarán gravadas en nuestro país, pudiendo darse el caso en el que las rentas extranjeras del impatriado no tributen efectivamente en ningún país.

De acuerdo con lo anterior, hay varios conceptos que deben conciliarse para comprender íntegramente el funcionamiento del régimen especial que nos ocupa. Estamos ante sujetos que pese a ser residentes no tributan por su renta mundial, sino por la renta obtenida en territorio español, como los no residentes, y todo ello sin que el ejercicio del derecho de opción conlleve la pérdida de su condición de contribuyentes a efectos de un impuesto pensado para la tributación de los sujetos residentes, esto es, el IRPF.

Por otra parte, además de las más que aparentes contradicciones que se derivan de lo anterior, hay que pensar también que la aplicación del régimen del artículo 93 de la LIRPF en principio debería implicar la imposibilidad de considerar residentes en España, a efectos de aplicar los CDI, a los impatriados que opten por tributar por el IRNR. No debe olvidarse que el artículo 4.1 MC OCDE, en el que se basan los CDI españoles, excluye de la calificación de «residente en un Estado contratante» a aquellas personas a las que dicho Estado somete a gravamen únicamente por las rentas obte-

nidas en su territorio, como sucedería en el caso de los impatriados que ejerciesen el comentado derecho de opción <sup>46</sup>.

A mayor abundamiento, como también ha señalado la doctrina <sup>47</sup>, el artículo 120 del RIRPF, dispone expresamente la posibilidad de estos sujetos de solicitar el certificado de residencia fiscal en España, posibilidad que, sin embargo, se somete a una condición de reciprocidad cuando se trate de un certificado que acredite la condición de residente en España, a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición.

Dejando por el momento al margen estas últimas cuestiones relacionadas con la aplicación de los CDI a los impatriados, cuya trascendencia pensamos que merece un estudio independiente, nos vamos a centrar ahora en analizar, desde un punto de vista estrictamente interno, el régimen de tributación previsto para los trabajadores desplazados cuando opten por tributar conforme a las reglas del IRNR.

Para ello trataremos de seguir el orden establecido en el artículo 114 del RIRPF, en el que se hace una relación de las pautas a las que debe ajustarse el gravamen de la renta que los impatriados obtengan en territorio español, reglas que coinciden básicamente con las normas que la LIRNR aplica para calcular la deuda tributaria de los no residentes que operen en nuestro país sin establecimiento permanente.

En ese sentido, la primera de las cuestiones a tener en cuenta pasa por la tributación «de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas». Este sistema provoca que los rendimientos de signo negativo y las pérdidas patrimoniales no puedan ser compensados con ningún tipo de rendimientos positivos o ganancias patrimoniales, aun cuando se obtengan en el mismo ejercicio impositivo y procedan del mismo bien o derecho. La aplicación de esta regla provoca que el devengo del impuesto para estos sujetos sea instantáneo <sup>48</sup>, sin perjuicio de que por motivos relacionados con la gestión del mismo exista un único modelo anual de declaración en el que se detallarán de forma separada los diferentes tipos de rentas que dichos sujetos hayan obtenido.

Por lo que atañe a la base liquidable de cada renta, esta «se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes», precepto referido al cálculo de la base imponible relativa a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. La aplicación de este precepto genera, entre otras consecuencias, la obligación de cuantificar la renta por su importe íntegro, sin que resulten aplicables mínimos personales o familiares, gastos deducibles ni reducciones, sin perjuicio de la aplicación de la doctrina del TJCE sobre la extensión a no residentes sin establecimiento permanente de las denominadas «ventajas fiscales objetivas» (v.gr., gastos deducibles, reglas de configuración de la base imponible, tipos de gravamen, deducciones técnicas, reglas devolución de impuestos indebidos) <sup>49</sup>.

<sup>46</sup> Vid. VEGA BORRERO, «Artículo 4 MC OCDE 2000. Residencia Fiscal», en *Comentarios a los CDI concluidos por España*, op. cit. págs. 218 y ss.

<sup>47</sup> LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *IEF Cuadernos de formación. Colaboración 04/06*. Volumen 1/2006, pág. 58

<sup>48</sup> Vid. VV.AA.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Cuatrecasas, Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, págs. 2.104-2.105.

<sup>49</sup> En relación con el concepto de ventajas fiscales objetivas que maneja el TJCE, vid.: MARTÍN/CALDERÓN, «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, IEF, Madrid, 2005, págs. 1.658 y ss.

A la cuota íntegra hace referencia el apartado c) del artículo 114.1 del RIRPF, señalando que la misma «se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el artículo 25.1 del TRLIRNR».

Una vez calculada la cuota íntegra, y con el fin de determinar la cuota diferencial, se descontarán las deducciones por donativos a las que se refiere el artículo 69.3 de la LIRPF, así como las retenciones e ingresos a cuenta.

En relación con los pagos a cuenta, el reglamento aclara que los mismos se realizarán de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora del IRNR respecto de las retenciones practicadas sobre las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, extremo que encuentra su explicación en el hecho de que si se practicasen de acuerdo con las reglas de las retenciones en el IRPF, el contribuyente acabaría soportando retenciones que superarían con creces su cuota, debiendo por ello solicitar de forma mayoritaria las consiguientes devoluciones <sup>50</sup>.

En ese sentido ha de tenerse en cuenta que a pesar de que la legislación española no contempla la posibilidad de los llamados «períodos cortos», esto es, inferiores al año natural, cuando tiene lugar un cambio de residencia en el transcurso del mismo, sí se han arbitrado mecanismos que ayudan a paliar las consecuencias negativas que a efectos tributarios pueden generar dichas modificaciones en el estatus jurídico de un sujeto. Piénsese que en esos casos y ante la aplicación de tributos devengados el 31 de diciembre, será en esa fecha cuando se verifique el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos exigidos para obtener o no la condición de residente <sup>51</sup>.

Pues bien, respecto de esos supuestos, la primera modificación que se introdujo al respecto corrió a cargo de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, norma que permitió a los sujetos que hayan de tributar por el IRNR la posibilidad de deducir las retenciones e ingresos a cuenta soportados por el IRPF en el ejercicio o ejercicios en los que no se pudo verificar su condición de contribuyente por aquel tributo hasta el final del período impositivo del que se trate <sup>52</sup>. Esta es precisamente la situación por la que pueden verse afectados los impatriados en tanto no comuniquen a la Administración la opción de tributar por el régimen especial que comentamos, por lo que si se les hubieran practicado retenciones de acuerdo con las reglas del IRPF y finalmente se decantan por tributar por el IRNR, podrán solicitar la devolución del importe de las retenciones que supere su cuota.

Hasta el momento nos hemos limitado a exponer las características básicas de la tributación de los impatriados prestando especial atención al supuesto de que estos decidan acogerse a la opción de tributar por sus rentas conforme a las reglas del IRNR.

Ahora bien, de la lectura del propio artículo 93 de la LIRPF se desprende que las consecuencias del ejercicio del derecho de opción al que estamos haciendo referencia no se limitan a la renta

<sup>50</sup> LÓPEZ LUBIÁN, J.I.: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *op. cit.*, pág. 59.

<sup>51</sup> Sobre esta cuestión *Vid.* SERRANO ANTÓN, F.: «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes», Documentos del IEF, n.º 24/02, págs. 24 y ss.

<sup>52</sup> VEGA BORRERO, F.A.: «Comentario al artículo 4 (Residencia) 4 MC OCDE (2000)», en la obra colectiva *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, *op. cit.* págs. 218-219.

obtenida por el trabajador desplazado, sino también a su gravamen a efectos de otros tributos, pudiendo así hablarse de los «efectos colaterales» que se derivan de la mencionada opción.

En ese sentido, el propio artículo 93 aclara expresamente que «el contribuyente que opte por la tributación por el IRNR quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio» (IP, en adelante), extremo que podría hacer conveniente la modificación expresa del artículo 5 de la Ley 19/1991 con el objeto de reflejar la previsión contenida en el artículo 93 de la LIRPF.

Esta regla específica va dirigida a garantizar cierta coherencia fiscal entre el IRPF y el IP en relación con la tributación del contribuyente que ejercita la opción de tributar por el IRNR<sup>53</sup>. Es decir, la persona física que ejercita la opción de tributar de igual modo que los no residentes en el ámbito de la imposición sobre la renta tributará también conforme a las reglas previstas para esos sujetos en el ámbito del IP. Ello no hace otra cosa que trasladar al ámbito del IP las consecuencias que para un sujeto tendrá el ejercicio del derecho de opción previsto en el artículo 93 de la LIRPF, lo cual en un escenario de supresión del IP todavía hace más atractivo y ventajoso el régimen de impatriados.

Por otra parte, y aunque el legislador no haya hecho referencia a ello, tampoco deben ignorarse los efectos que el derecho de opción puede tener en el ámbito de otros impuestos distintos a los mencionados, extremo que, de ser así, debería aclararse expresamente por el legislador. Piénsese que las reglas o criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF para la determinación de la residencia habitual son empleados en el ámbito de otros impuestos como el ya mencionado IP, o el ISD (art.6 LISD). Además, el estatus del que participan los impatriados por el hecho de ser residentes contri-

<sup>53</sup> Como ha apuntado ESPINOSA DE LOS MONTEROS «la opción de tributar como no residente impone al contribuyente la obligación de tributar en el IP por obligación real, lo que significa, no disponer del mínimo exento de 108.182,18 euros y tributar desde el primer euro, por todos los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español» (ESPINOSA DE LOS MONTEROS, «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, 2005, pág. 661). Por otro lado, entendemos que en relación con nacionales comunitarios no puede dejar de señalarse que algunas de las reglas de tributación del IP por obligación real podrían no resultar compatibles con el Derecho Comunitario, ya por ser discriminatorias, ya por ser restrictivas de una libertad fundamental (libre circulación de trabajadores o libre prestación de servicios). Hasta la fecha el TJCE no ha considerado discriminatorio restringir la concesión del mínimo exento a los sujetos no residentes. No obstante, no puede perderse de vista que aunque el TJCE acepta con carácter general la diferencia de trato fiscal entre ambas categorías de sujetos residentes y no residentes por un mismo Estado miembro (generalmente el Estado de acogida), en el entendimiento de que como regla son sujetos situados en posiciones no comparables (jurisprudencia *Schumacker*), tal convalidación de estas diferencias de trato es más limitada de lo que parece. La jurisprudencia del TJCE ha ido evolucionando en el sentido de que la regla de la no comparabilidad afecta fundamentalmente a las denominadas «ventajas fiscales (objetivas)» referidas a la subjetivación del impuesto (*personal tax allowances: splitting* o cociente familiar, beneficios derivados de la tributación conjunta), esto es, los que adaptan el gravamen a la situación personal y familiar del contribuyente, pero tal regla de no comparabilidad y de inexistencia de discriminación no alcanzaría a las «ventajas fiscales objetivas» (*objective tax benefits*: deducciones relacionadas con la renta como los gastos necesarios para su obtención, la devolución de retenciones, el pago de créditos de impuesto vinculados a los dividendos como el antiguo *ACT* inglés o el *avoir fiscal* francés); respecto a la aplicación de estas últimas se considera que debe hacerse un análisis fáctico y normativo para determinar si los residentes y los no residentes están en una posición o situación comparable a efectos de disfrutar de las mismas. Esto es precisamente lo que ha ocurrido en una serie de casos posteriores (*Asscher* C-107/94, Rec. 1996, p. I-3089, *Gerritse* C-234/01, Rec. 2003, p. I-5933, *Barbier* C-364/01, de 11-12-2003, *Scorpio* C-290/04, *Centro Equestre* C-345/04, *Conijn* C-346/04, *Denkavit International* C-170/05, *Amurta* C-379/05, entre otros) a través de los cuales se han ido matizando las reglas derivadas de la jurisprudencia *Schumacker*. Sobre esta cuestión, vid. CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ, «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2007, págs. 1.837 y ss.

buyentes del IRPF que pueden tributar solo por la renta obtenida en territorio español como si se tratase de no residentes, debería llevar al legislador a aclarar cómo deben interpretarse esas especiales características en el marco de los impuestos cedidos así como en el ámbito de los impuestos locales, ya que en algunas ocasiones pueden plantearse problemas en la aplicación de la norma <sup>54</sup>.

#### 4. INTERRELACIÓN ENTRE EL ARTÍCULO 93 DE LA LIRPF Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Resulta evidente que una norma como el artículo 93 de la LIRPF, que afecta a la noción de residencia «fiscal» de las personas físicas a los efectos del IRPF español, posee relevancia de cara a la aplicación de los CDI concluidos por España, toda vez que el ámbito subjetivo de estos convenios se circunscribe a las «personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes», tal y como se desprende de los artículos 1 y 4 MC OCDE 2005 <sup>55</sup>. Solo las personas que puedan ser calificadas como residentes «fiscales» en los Estados contratantes son beneficiarias de los CDI.

En este sentido, y teniendo en cuenta el tenor literal del artículo 93 de la LIRPF, lo cierto es que esta disposición tiene relevancia a la hora de determinar si estos residentes fiscales, esto es, los impatriados que ejercen la opción de tributar como no residentes con arreglo al IRNR español, pueden considerarse «sujetos residentes» españoles a los efectos de la aplicación de la red de CDI concluidos por España, es decir, beneficiarios de los convenios españoles desde la perspectiva de España como Estado de la residencia.

La respuesta que se ofrezca a este interrogante está directamente condicionada por la interpretación material del artículo 4 MC OCDE, en el sentido que expondremos a continuación.

El artículo 4.1 MC OCDE remite a la legislación interna de los Estados contratantes para la determinación o calificación de la residencia fiscal de las personas que pueden beneficiarse del convenio. No obstante, tal remisión no es «en blanco», de suerte que para poder considerar que una persona reside en un Estado contratante en el sentido del artículo 4.1 MC OCDE, se requiere que esté sujeto a imposición en ese Estado por la renta mundial obtenida (*worldwide taxation no matter the source*). En este sentido, cuando la legislación de un Estado no determine ese grado de sujeción fiscal (*full or unlimited tax liability*), tal categoría de «contribuyentes» no ostentan la condición de residentes a los efectos del artículo 4 MC OCDE, incluso allí donde la legislación del Estado nominalmente le atribuya la consideración o calificación de residente <sup>56</sup>.

En esa línea, la propia Dirección General de Tributos española, en reiterada doctrina, ha afirmado que para que un convenio resulte aplicable a un contribuyente este debe aportar un certificado de residencia que acredite, además de la residencia (nominal o formal) en el Estado contratante de que se

<sup>54</sup> En ese sentido véase, por ejemplo, el artículo 82 del TRLHL que establece un tratamiento asimétrico entre las «personas físicas» y los «contribuyentes del IRNR».

<sup>55</sup> Respecto del papel que desempeña el concepto de residencia fiscal en los CDI, *vid.* DELATTRE: «The tax residence of individuals», *European Taxation*, n.º 6/1999, págs. 203 y ss.

<sup>56</sup> *Vid.*, por todos, VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1997, pág. 229.

trate, que está sujeto a imposición en dicho Estado por razón de su domicilio o residencia, lo cual implica estar sometido a imposición en tal Estado por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en el mismo <sup>57</sup>.

El criterio material de residencia ligado a la sujeción por renta mundial o sujeción ilimitada no debe ser entendido, sin embargo, de forma excesivamente rígida, excluyendo a aquellas categorías de sujetos que disfruten de un régimen con arreglo al cual una parte de la renta que obtengan en su país de residencia esté exenta o esté gravada a un tipo de gravamen sustancialmente inferior al tipo general aplicable a los sujetos residentes. Así se ha pronunciado el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los comentarios al artículo 4 MC OCDE 2003 (párrafo 8.2), y existen igualmente pronunciamientos de autoridades y tribunales estadounidenses y canadienses en tal sentido <sup>58</sup>. No obstante, tampoco se puede ocultar que tal posicionamiento no resulta unánime en el marco de la OCDE, de suerte que existen autoridades de algunos Estados miembros que discrepan de este parecer general. A este respecto, los Comentarios al MC OCDE «invitan» a los Estados parte a que resuelvan de común acuerdo la cobertura convencional de estos sujetos, introduciendo en su caso la correspondiente cláusula convencional <sup>59</sup>.

Otro argumento para poner en tela de juicio la cobertura convencional de los sujetos que ejercerán la opción articulada en el artículo 93 de la LIRPF resulta de la clarificación recogida en el propio artículo 4 MC OCDE, cuando establece que «*la expresión "residente de un Estado contratante" (...) no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo*». Se viene entendiendo que esta cláusula del artículo 4.1 MC OCDE excluye del concepto de residencia a aquellas personas que solamente están sometidas a tributación en un Estado contratante por las rentas generadas en su territorio o de fuente nacional. En este sentido, una persona física que tribute conforme a las reglas del IRNR, difícilmente podrá calificarse como residente «fiscal» en España en el marco del artículo 4.1 MC OCDE.

En este mismo contexto, conviene poner de relieve cómo la cláusula del artículo 4.1 MC OCDE también viene a confirmar la exclusión de aquellas personas, como por ejemplo diplomáticos y funcionarios extranjeros, que cumplen los requisitos para ser considerados residentes por la legislación del Estado donde prestan sus servicios o realizan su labor pero que, sin embargo, no tributan por la renta mundial obtenida, sino únicamente por las rentas producidas en el territorio de tal Estado en virtud de tratados internacionales específicos o de reglas de cortesía internacional.

Ciertamente, el caso paradigmático es el de los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares que, con carácter general, a pesar de residir habitualmente en el Estado donde prestan sus servicios, no se les considera residentes del mismo, sino que se les somete a gravamen por la renta territorial, esto es, por la renta obtenida en tal Estado. Tal regla de cortesía internacional, amparada generalmente por las Convenciones de Viena de 18 de abril de 1961 y de 24 de abril de 1963, con-

<sup>57</sup> Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 29 de febrero de 2000 (NFC010990), de 26 de mayo de 1998 (NFC007591), de 1 de junio de 1998 (NFC008483) y de 25 de mayo de 2002.

<sup>58</sup> Cfr. VEGA BORREGO, «Comentario al artículo 4 MC OCDE», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, op. cit. pág. 221.

<sup>59</sup> Párrafo 8.3 de los Comentarios al artículo 4 MC OCDE 2005.



lleva que tales sujetos no son considerados residentes del Estado en el que realizan su actividad y viven habitualmente a los efectos del artículo 4 de los CDI, sino que, por lo general, son considerados residentes del Estado del que dependen (*sending State*)<sup>60</sup>.

A la vista de la interpretación dominante del artículo 4.1 MC OCDE resulta, por tanto, bastante discutible que los sujetos que ejerciten la opción de tributar por el IRNR con arreglo al artículo 93 de la LIRPF, puedan ser calificados como residentes a los efectos de la aplicación de la red de CDI españoles. Es cierto que en algunos Estados como el Reino Unido e Irlanda, determinados residentes (*non-domiciled residents*) solo tributan por determinadas rentas de fuente extranjera cuando estas se remiten o transfieren efectivamente al Estado de residencia (*remittance based taxation*)<sup>61</sup>. Sin embargo, este sistema (que está siendo objeto de una profunda revisión en el Reino Unido que posiblemente conducirá a su supresión) está lejos de dejar de plantear problemas de aplicación en el marco de los CDI, y, de hecho, la doctrina ha llegado a proponer su derogación debido, entre otras razones<sup>62</sup>, a tal circunstancia<sup>63</sup>.

En esa misma línea, recientemente el Comité de Asuntos Fiscales, a través de los Comentarios al MC OCDE 2005, ha sugerido que en los casos donde se aplique un sistema de *remittance based taxation*, como el británico o el irlandés, se introduzca una cláusula específica para garantizar la aplicación del CDI solo cuando se someta a imposición el rendimiento en el Estado de residencia del contribuyente. Es decir, en principio se parte de la base de que los sujetos amparados por tal régimen no deben beneficiarse de los CDI en tanto en cuanto no se vean expuestos efectivamente a doble imposición internacional<sup>64</sup>.

<sup>60</sup> A título de ejemplo, pueden consultarse los CDI de España con Canadá, Francia y Suiza, donde se recogen cláusulas específicas sobre la residencia de los diplomáticos. El CDI con Francia establece que no obstante lo dispuesto en el artículo 4 sobre el concepto de residente, toda persona física que sea miembro de una misión diplomática, o de un puesto consular o de una delegación permanente de un Estado contratante, situados en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, es considerada, a efectos de este convenio, como un residente del Estado acreditante, a condición de que esté sujeto a las mismas obligaciones, en materia de impuestos sobre la totalidad de su renta o de su patrimonio, que los residentes de este Estado. El CDI con Suiza (1966) contiene una cláusula similar a la que acabamos de ver que va referida a los miembros de una misión diplomática o consular de un Estado contratante acreditada en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, pero requiere que posean la nacionalidad del Estado acreditante. El Convenio con Canadá recoge igualmente una norma similar a las anteriores que atribuye residencia fiscal a favor del Estado acreditante y que se aplica a las personas físicas miembros de una misión diplomática, consular o permanente de un Estado contratante, establecida en el otro Estado contratante o en un tercer Estado. Según explica el Comité de Asuntos Fiscales OCDE (párrafo 8 de los comentarios al art. 4 MC OCDE), la existencia de este tipo de cláusulas se justifica en la presencia en la legislación interna de muchos países miembros de la OCDE de disposiciones según las cuales los miembros de las misiones diplomáticas y consulares se consideran residentes fiscales del Estado acreditante durante su estancia en el Estado en el que ejercen tal función. Este tipo de cláusulas convencionales referidas a la residencia fiscal de los miembros de misiones diplomáticas o consulares pretenden, asimismo, evitar supuestos de doble exención resultantes de la interacción de los CDI con los tratados internacionales que contienen cláusulas fiscales específicas referidas a estos sujetos.

<sup>61</sup> Vid. WHITEMAN, *Income Tax*, Sweet and Maxwell, London, 1994, págs. 1.112 y ss.; SAUNDERS/SMAILERS, *Income Tax*, Tolley's, Avon, 1995, págs. 548 y ss.; ROHATGI, *Basic International Taxation*, Kluwer, The Hague, 2002, pág. 135.

<sup>62</sup> Otro de los principales motivos que se ha señalado para enmendar tal régimen resulta de su propia complejidad funcional; por un lado, no resulta claro el concepto de «remisión» (*remittance*), como lo prueba la larga lista de pronunciamientos de los tribunales británicos en torno al mismo; por otro lado, el régimen de *remittance* también plantea problemas de Derecho Comunitario como, por ejemplo, el que resulta de hacer abstracción de las bases imponibles extranjeras. Vid. WHITEMAN, *Income Tax*, op. cit. págs. 1.112 y ss.

<sup>63</sup> Vid. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit., pág. 361; y EDWARDES-KER, *Tax Treaty Interpretation*, In Depth, Ireland, 1995, Chapter 58.

<sup>64</sup> Párrafo 26.1 de los Comentarios al artículo 1 MC OCDE 2003.

Tal propuesta del Comité Fiscal OCDE está inspirada en la propia práctica convencional británica (v.gr., los CDI Reino Unido –Suecia y Reino Unido– Dinamarca), que a lo largo del tiempo ha ido incorporando cláusulas de «ajuste» o de «engarce» (*matching clauses*) que limitan o suspenden temporalmente la aplicación de las normas del convenio sobre tributación en la fuente de las rentas obtenidas por *non-domiciled residents* hasta el momento en que se entiende producida la «remisión» (*remittance*) de la renta al Reino Unido <sup>65</sup>. A la postre, el posicionamiento de la OCDE refleja una vez más la tendencia prevalente a aplicar un concepto material de residencia fiscal en el marco del artículo 4 de los CDI que siguen el MC OCDE.

Otra vía para encauzar los problemas que puede plantear la aplicación de los CDI a los sujetos que ejerciten la opción prevista en el artículo 93 de la LIRPF puede ser la inclusión de una cláusula convencional específica en los CDI españoles que otorgue cobertura a estos sujetos. Este tipo de cláusulas de engarce (*matching clauses*) cada vez son más frecuentes en la más moderna práctica convencional (v.gr., los CDI Reino Unido-EE.UU. o Japón-EE.UU.) y, además, existen países como Suiza, Austria o Alemania, que tradicionalmente han incluido en sus CDI disposiciones específicas ordenando la peculiar situación de los «expatriados e impatriados» <sup>66</sup>.

En todo caso, no puede perderse de vista que incluso allí donde las autoridades españolas defendieran la calificación de los impatriados que ejercitan la opción de tributar por el IRNR como residentes fiscales de España a los efectos de la aplicación de los CDI, tal calificación puede ser cuestionada por las autoridades competentes del Estado contratante de la fuente donde el impatriado español obtiene rentas, allí donde estas consideren que tal calificación de residencia fiscal en España no es válida a los efectos del artículo 4.1 del CDI aplicable, en tanto en cuanto solo tributa en España por las rentas obtenidas en territorio español.

Ciertamente, las autoridades españolas podrían encontrar ciertas dificultades para defender ante las autoridades del otro Estado contratante que el impatriado es un residente de España a los efectos de la aplicación del CDI, considerando la interpretación dominante del artículo 4 MC OCDE (*vid. supra*), lo cual no deja de provocar consecuencias poco deseables para el correcto funcionamiento del régimen especial que el legislador español ha pretendido articular a través del artículo 93 de la LIRPF; en particular, podría acontecer que las autoridades fiscales extranjeras consideraran que el «impatriado español» no está amparado por el CDI concluido con España y le aplicaran el sistema general de tributación de no residentes que resulta mucho más gravoso.

## 5. VALORACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES IMPATRIADOS

Entendemos que cuando el legislador español introdujo en la Ley del IRPF, a través de la Ley 62/2003, la cláusula referida a los trabajadores impatriados, pretendió contribuir al objetivo de una política económica de fomento de la internacionalización de la economía y de las empresas espa-

<sup>65</sup> SCHWARZ, *Tax Treaties: UK Law and Practice*, Sweet and Maxwell, London, 2002, págs. 146 y ss.

<sup>66</sup> *Vid.* BETTEN, *Income tax aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, *op. cit.* págs. 148 y ss.

ñolas<sup>67</sup>. En este sentido, el régimen de impatriados constituye una medida complementaria de otras medidas que se han ido articulando en nuestro sistema tributario, especialmente en el Impuesto sobre Sociedades, a lo largo de los últimos años. Y es en tal contexto donde hay que enmarcar y valorar positivamente la finalidad de este régimen, en la medida en que podría «facilitar» el desplazamiento a nuestro país de personal extranjero cualificado que aporte valor añadido a las empresas españolas o simplemente favorezca la movilidad de este tipo de personas en el sentido que demanda o requiere el actual contexto económico y social.

Por tanto, la finalidad que inspiró la introducción de este régimen en el ordenamiento tributario español resulta plausible y coherente con los propios objetivos de política social y económica desarrollados a lo largo de los últimos años tendentes a la internacionalización de la economía y empresas españolas.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista la configuración técnica así como el propio modelo del denominado régimen de impatriados español, plantea ciertos problemas desde varios puntos de vista, de manera que es posible que no lleguen a alcanzarse los objetivos perseguidos a través de su incorporación. Dicho en pocas palabras, la norma que articula el régimen de los «impatriados» no acierta a establecer una ordenación completa de su tributación. Tampoco se han establecido las debidas conexiones con la LIRPF, ni con los CDI y el propio Derecho Comunitario. De hecho, entendemos que tales defectos pueden provocar consecuencias no deseadas por el propio legislador.

Algunos de los problemas que, a nuestro juicio, puede plantear la actual regulación de los trabajadores impatriados son los siguientes.

En primer lugar, el régimen articulado a través del artículo 93 de la LIRPF es fragmentario y no encaja adecuadamente en el engranaje del impuesto sobre la renta español. Así, el régimen de impatriados puede desvirtuar en buena medida una institución clave y eje de la regulación del IRPF, IRNR y de los propios CDI, como es el concepto de residencia. Parece incoherente que una persona calificada residente pueda optar por tributar como «no residente» durante varios años, simplemente a efectos de fomentar el desplazamiento a España de determinado tipo de trabajadores. Ese efecto, a nuestro juicio, podría lograrse más fácilmente por otros medios que generan menos «interferencias» o «incongruencias» en el sistema de imposición sobre la renta<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> Curiosamente, la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, no menciona la medida articulada a través de la incorporación del denominado régimen de impatriados.

<sup>68</sup> No puede perderse de vista el papel central que desempeña la residencia en el sistema de imposición sobre la renta de los Estados miembros de la OCDE y de la UE. La legislación fiscal reguladora del IRPF articulada por todos estos países pivota sobre la distinción entre residentes y no residentes; puede decirse que ambas categorías de sujetos están sometidas a regímenes fiscales distintos a la hora de gravar su renta por los diferentes Estados. Tal distinción entre el gravamen de los residentes y no residentes tiene una justificación técnica compleja y puede decirse que constituye un principio de fiscalidad internacional consolidado. Básicamente, el criterio de la residencia fiscal –y su envés, la no residencia– constituye un criterio de sujeción fiscal que sirve a los Estados para determinar la conexión territorial del contribuyente con el sujeto activo a efectos de someter a imposición la renta obtenida por el mismo; en términos hacendísticos (teoría del beneficio) una mayor conexión territorial conlleva o permite un mayor nivel de sujeción fiscal. Así, la tributación del residente es una tributación, por lo general, proyectada sobre la renta mundial del individuo (capacidad económica global), lo cual se viene justificando atendiendo a la idea de que los residentes son personas establecidas en un determinado Estado que se benefician de su sistema económico, político, social y cultural y de las infraestructuras y gasto público de tal Estado a su vez obteniendo la mayor parte de su renta en o desde tal

Del mismo modo, la falta de límites a la hora de ejercitar la opción, esto es, la posibilidad de que en un período se tribute por el IRNR y en el siguiente por el IRPF, sustentándose tal decisión en puras razones de oportunidad para el impatriado, no deja de plantear un buen número de problemas para los cuales, en nuestra opinión, no se han previsto soluciones. En este mismo sentido, la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación del régimen de impatriados tampoco se ha definido de forma consistente con la finalidad ya aludida que inspira y puede fundamentar este régimen, en la medida en que es susceptible de aplicación por cualquier trabajador desplazado a territorio español. Es cierto que la introducción en este punto de criterios selectivos (por naturaleza restrictivos y en cierta medida discriminatorios) podría plantear nuevas dudas sobre la constitucionalidad del régimen. No obstante, a nuestro juicio, una más depurada delimitación del ámbito de aplicación de este régimen especial contribuiría a fundamentarlo con mayor solidez por la vía de un mayor alineamiento o adecuación con el principio de proporcionalidad.

Por otra parte, ya nos hemos referido con anterioridad a los problemas de interrelación que existen entre el artículo 93 de la LIRPF y los CDI, provocados, especialmente, por la dificultad de sintonizar el hecho de que unos sujetos no solo sean considerados residentes sino también catalogados expresamente como contribuyentes de un tributo que somete a las personas físicas a gravamen por su renta mundial, con la circunstancia de que se trate de sujetos gravados en España solo por las rentas obtenidas en nuestro país. Desde este punto de vista, es ciertamente difícil que los impatriados que ejerciten la opción de tributar por el IRNR puedan ser calificados como residentes de España a los efectos de la aplicación de los CDI con terceros países.

A mayor abundamiento, la configuración técnica del régimen de impatriados español tampoco se halla en la línea de las tendencias prevalentes en el ámbito de los países miembros de la OCDE en relación con la fiscalidad de los expatriados e impatriados.

Como ha puesto de relieve DE BROE<sup>69</sup>, cuando una persona física se desplaza de una «jurisdicción fiscal» a otra, el Estado de antigua residencia fiscal puede perder bases imponibles y, por tanto, ingresos tributarios. La renta devengada y no gravada y el incremento de valor de valores mobiliarios (*v.gr.*, acciones) que el contribuyente con frecuencia se lleva consigo al Estado de nueva residencia, pueden no resultar sometidos a imposición en ninguno de los dos Estados implicados en el desplazamiento. Buena parte de los países miembros de la OCDE ha reaccionado frente a este tipo de situaciones al objeto de proteger sus bases imponibles e ingresos tributarios, ya en relación con plusvalías latentes sobre valores mobiliarios o sobre renta futura derivada de fuentes dentro o fuera del Estado de antigua residencia. Tales medidas de protección de la tributación de la renta territorial (*emigration taxes*) pueden dividirse en tres categorías, a saber:

Estado. La existencia, por tanto, de un vínculo subjetivo, estable y que articula una conexión territorial de cierta intensidad entre el individuo y el Estado donde reside hace posible que tal Estado de residencia someta a imposición al contribuyente residente por su renta mundial (o capacidad económica global); el Estado de residencia como Estado que contempla la capacidad económica global del contribuyente tiene asignada la función de adaptar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente y de eliminar la eventual doble imposición internacional que puede recaer sobre el mismo. Esta concepción central del Estado de residencia no solo resulta de la legislación interna de los diferentes países y los CDI que suscriben, sino que el propio TJCE ha asumido tal concepción trasladándola al ámbito comunitario. *Vid.* MARTÍN/CALDERÓN, «Jurisprudencia del TJCE en materia de IRPF», en *Manual del IRPF*, *op. cit.* Capt. 50.

<sup>69</sup> DE BROE, «General Report», *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, *op. cit.* págs. 23 y ss. *Vid.* también GOLDBERG *et aliter*, «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *op. cit.*

- a) Impuestos de salida de alcance general o de alcance limitado (*exit taxes*);
- b) Extensión ilimitada o limitada de la sujeción fiscal de la persona (residente) que se desplaza al extranjero (*trailing taxes* o «impuestos de arrastre»)<sup>70</sup>; y
- c) Medidas de recaptura de deducciones o de diferimientos tributarios disfrutados previamente.

Por otro lado, los desajustes o asimetrías existentes entre la legislación fiscal del Estado de antigua residencia y la del Estado de desplazamiento o nueva residencia al que se traslada la persona física «emigrante/inmigrante» llevan consigo «discontinuidades» de tipo fiscal que generan fenómenos de doble imposición internacional (residual) y de doble no imposición. En particular, la aplicación de medidas como las descritas más arriba (*emigration taxes: exit tax/trailing tax/recapture of deductions*) por parte del Estado de antigua residencia de una persona física que se desplaza a otro Estado, en la mayoría de las ocasiones generarán doble imposición internacional residual, de suerte que en un modelo como el español los impatriados no pueden aplicar los métodos para eliminar la doble imposición.

En ese sentido, algunos países de la OCDE han empezado a articular medidas dirigidas a eliminar la doble imposición internacional resultante de tal descoordinación de sistemas fiscales, de suerte que existen casos donde el Estado de inmigración concede la deducción del impuesto (de salida/*exit tax*) del Estado de emigración, así como supuestos donde el Estado de emigración que aplica un *exit tax* concede la deducción de los impuestos del Estado de inmigración sobre la misma renta (*reverse credit*). Por el contrario, un cambio de residencia desde un país que no aplica *emigration taxes* a otro país que no somete la renta o ganancia patrimonial generada en el primer país o bien que contempla una actualización de los valores al momento del cambio de residencia (*step-up in basis*) puede generar una total o parcial doble no imposición internacional. Es decir, la regulación de la materia relativa a la tributación de los «expatriados/impatriados» tiene carácter complejo y posee naturaleza intrínsecamente internacional.

En esta misma línea, tampoco puede perderse de vista la doble tendencia internacional dirigida, por un lado, a articular normas de protección de bases imponibles territoriales en casos de cambios de residencia fiscal (*emigration taxes on outward expatriates*) y, por otro, a eliminar o mitigar los problemas de doble imposición y doble no imposición internacional que resultan de la ausencia de coordinación y de las discontinuidades entre las legislaciones de los Estados de antigua residencia y de nueva residencia del «expatriado/impatriado».

En este complejo contexto es donde debe enmarcarse la norma española de impatriados, lo que hace poco recomendable articular normas internas asimétricas o excesivamente descoordinadas respecto de las existentes en los principales países miembros de la OCDE, toda vez que los problemas antes referidos se agravarían. En este sentido, un régimen, como el español, que pivota sobre la posibilidad de que el impatriado residente tribute por el IRNR como si se tratase de un no residente no parece que constituya la mejor opción de política legislativa.

A este respecto, consideramos que el modelo de tributación de impatriados desplegado por otros Estados europeos, como Países Bajos, Suecia o Francia, resulta técnicamente mucho más depu-

<sup>70</sup> Véase, por ejemplo, lo previsto en el artículo 9.3 del TRLIRPF.

rado que el español y, además, permite alcanzar los objetivos de política económica que pretende conseguir la norma española.

En los Países Bajos el régimen para atraer a los impatriados no conlleva o implica su tributación como no residente, sino una tributación limitada al 70 por 100 de la renta salarial obtenida (*expatriate relief*); la reducción del 30 por 100 sobre la base imponible correspondiente a la renta del trabajo se corresponde a una presunción referida a los costes generados por el cambio de residencia y, por ello, el régimen resulta aplicable durante un período máximo de 10 años <sup>71</sup>.

En Suecia se estableció en el año 2001 un régimen similar al neerlandés, aunque probablemente menos agresivo. La principal diferencia es que la bonificación principal consiste en una reducción del 25 por 100 aplicable tanto a la base imponible de la renta salarial pagada al empleado impatriado, como a las cotizaciones de Seguridad Social del empleador. En Francia se ha seguido también el modelo neerlandés, de manera que durante 6 años el impatriado se beneficia de una importante exención fiscal al tributar únicamente por el 70 por 100 de su salario (estando exento de la totalidad del bono de impatriación) y por el 50 por 100 de la renta pasiva de fuente extranjera (dividendos, ganancias patrimoniales de acciones y renta derivada de la cesión de propiedad intelectual). Esta medida también puede combinarse con la exención por trabajos en el extranjero, aunque con ciertas limitaciones.

Ciertamente, la medida adoptada por estos tres países es técnicamente menos compleja y mucho más coherente en relación con la institución de la residencia fiscal y los propios CDI. Modelos similares se han adoptado en Dinamarca y Finlandia. Así, mientras en el primero de estos países la renta salarial bruta del impatriado es gravada al tipo fijo del 25 por 100, en el segundo es sometida a imposición al tipo fijo del 35 por 100 <sup>72</sup>. Los efectos derivados de la aplicación de este modelo de *flat rate taxation* son similares al modelo neerlandés y sueco <sup>73</sup>. Francia por su parte introdujo un régimen de impatriados en el año 2004 que resulta más estricto que los modelos anteriores, pero en todo caso parte de la tributación del impatriado como residente por su renta mundial. Aquí la peculiaridad del régimen reside en eximir de imposición el «complemento de destino» obtenido por el trabajador desplazado a Francia durante 5 años; a su vez, estos impatriados pueden optar por una exención (limitada temporal y cuantitativamente) de la renta salarial obtenida en el extranjero (*v.gr.*, casos de *salary-split*) <sup>74</sup>.

Además de todas las consecuencias señaladas, a lo largo del trabajo ya hemos adelantado que la aplicación de algunas normas que forman parte integrante del régimen de impatriados (*v.gr.*, las reglas que afectan a la configuración de la base imponible en el IRNR) podrían plantear ciertas dudas sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario Originario debido a su carácter discriminatorio o restrictivo.

<sup>71</sup> Asimismo, los impatriados que se benefician de este régimen pueden disfrutar de otras ventajas; en especial, pueden tributar como no residentes respecto de renta pasiva (dividendos accionariales y otros rendimientos del capital mobiliario), pero cuando optaran por tal régimen (de no residentes) pierden el acceso a la red de CDI de Países Bajos. *Vid.* BETTEN, R., *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, *op. cit.* pág. 392.

<sup>72</sup> OTTOSEN, «Denmark's Tax Regime for Inward Expatriates», *BIFD*, December 2000, pág. 644.

<sup>73</sup> LINDECORONA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, págs. 143-144.

<sup>74</sup> BIDAUD, «France: Government Clarifies Tax Breaks Under Expatriate Regime», *Tax Notes International*, vol.49, n.º 11, 2008, págs. 927 y ss.

En este mismo orden de cosas, el régimen de impatriados tampoco acaba de encajar plenamente con la Directiva de Fiscalidad del Ahorro (Directiva 2003/48/CE). Piénsese que esta Directiva tiene como fin último articular un mecanismo que permita que el ahorro privado en forma de intereses obtenido en un Estado miembro (o en un tercer país incluido en su ámbito de aplicación: Suiza, Liechtenstein, Andorra, San Marino y Mónaco, y los territorios dependientes de Estados miembros UE), y cuyo beneficiario efectivo sea una persona física residente de otro Estado miembro, sea sometido a imposición efectiva en este segundo Estado. Ello se logra a través de un doble sistema, a saber: ya a través del mecanismo del intercambio automático de la información al Estado miembro de residencia del contribuyente (regla general); ya a través de una retención a cuenta exaccionada en la fuente y remitida en un 75 por 100 al Estado miembro de residencia fiscal del contribuyente (regla especial aplicable a determinados Estados miembros y terceros países). Es cierto que el artículo 93 de la LIRPF no impide la aplicación de las disposiciones establecidas en la Directiva 2003/48/CE, toda vez que la información con trascendencia tributaria referida a la obtención de «intereses o rendimientos del ahorro» obtenidos por el impatriado en el extranjero, en principio debería ser remitida por todos los Estados obligados a ello al Estado miembro que conste en el pasaporte o documento oficial de identidad de la persona física, salvo que esta demostrara su residencia fiscal en un tercer Estado (España) a través del correspondiente certificado de residencia<sup>75</sup>. Así, en este tipo de casos podrían producirse situaciones en las que resultaría difícil que se cumpliera el objetivo perseguido a través de la referida Directiva Comunitaria, esto es: la tributación efectiva de la renta del ahorro en el Estado miembro de residencia del contribuyente.

En ese orden de cosas, cuando a consecuencia de la aplicación de la legislación española, el contribuyente desplazado a territorio español optase por la aplicación del régimen de impatriados tributando como no residente en España, lo más frecuente sería que todos los Estados (miembros y no miembros de la UE) obligados a aplicar las medidas establecidas en la Directiva de Fiscalidad del Ahorro intercambiasen automáticamente la información sobre la obtención de intereses o remitiesen la retención a cuenta al «Estado miembro» que figure en el pasaporte o DNI de la persona física impatriada (salvo que esta haya demostrado su residencia fiscal en otro Estado), de suerte que el impatriado, como regla, no será residente fiscal de tal «Estado miembro». En estos casos, la información intercambiada con arreglo a la Directiva 2003/48/CE (o la retención a cuenta exaccionada en la fuente) es recibida por un «Estado miembro» que no somete a tal sujeto (el impatriado) por su renta mundial, al no tener la condición de residente de tal Estado. Lo mismo acontecería cuando el impatriado comunica y demuestra su residencia fiscal en España al agente pagador de los «intereses» cubiertos por la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, de manera que en estos casos la información o la retención a cuenta se remitirían a un Estado miembro (España) que no somete a tributación al contribuyente por su renta mundial (por el ahorro privado generado en el extranjero). Es más, en estos casos, acontecería que la «retención a cuenta» exaccionada en la fuente de acuerdo con la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, en principio, no sería deducible en España, toda vez que el régimen de impatriados solo somete a gravamen las rentas obtenidas en territorio español (y, por tanto, no grava los rendimientos del ahorro obtenidos en el extranjero) y tal tributación debe realizarse con arreglo

<sup>75</sup> Artículo 3.3 Directiva 2003/48/CE, artículo 49 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Aplicación de los Tributos, y artículo 17 del Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, que transpone la referida Directiva del Ahorro en el ordenamiento español. En torno al alcance de esta disposición comunitaria, *vid.* MARTÍN/CALDERÓN, «La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del Ahorro», en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2008, págs. 968 y ss.

a las normas del IRNR (y no del IRPF). Ciertamente, los problemas de descoordinación que se plantean a la hora de aplicar la Directiva de Fiscalidad del Ahorro no son achacables a la peculiar regulación del régimen de impatriados español, aunque también hay que decir que esta no favorece precisamente objetivos como el que persigue la referida Directiva.

Desde esta misma perspectiva de Derecho Comunitario, tampoco puede perderse de vista que algunos países, como Alemania <sup>76</sup>, han reivindicado que los regímenes especiales a favor de los expatriados resulten examinados con arreglo a los criterios establecidos en el Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, adoptado por el Consejo el 1 de diciembre de 1997, en la medida en que pueden ser constitutivos de prácticas fiscales perniciosas <sup>77</sup>. Ahora bien, no puede olvidarse que tal instrumento de *Soft-Law* solo resulta aplicable a las medidas referidas a la fiscalidad empresarial, de manera que las normas del IRPF sobre la tributación de trabajadores podrían quedar fuera de su ámbito objetivo, salvo cuando se realizara una interpretación extensiva del mismo <sup>78</sup>. Tal consideración debe ser conectada con la posible calificación de este tipo de regímenes especiales como ayudas de Estado prohibidas por los artículos 87 y 88 Tratado CE. De hecho, las medidas fiscales adoptadas en Dinamarca, Finlandia y Suecia, en relación con el régimen de atracción de expertos extranjeros, fueron evaluadas por la Comisión con arreglo a las disposiciones reguladoras del régimen de ayudas de Estado, recibiendo una evaluación positiva, posiblemente merced a su carácter de medidas generales <sup>79</sup>, aunque, como se sabe, el concepto de ayuda de Estado se ha ido ampliando por la Comisión –con apoyo del TPI y del TJCE– alcanzando a determinado tipo de medidas generales <sup>80</sup>.

Por último, la norma española del artículo 93 de la LIRPF también debe conectarse con determinadas reglas y principios integrantes de nuestro ordenamiento tributario. Por un lado, no puede perderse de vista que la aplicación del referido precepto por parte de los sujetos impatriados afecta al sistema de financiación autonómica, en tanto en cuanto, de acuerdo con la LOFCA (art. 11), el 33 por 100 de la recaudación del IRPF le corresponde a las CCAA; el IRNR, sin embargo, no constituye un impuesto cuya recaudación esté, total o parcialmente, cedida a las CCAA, lo cual significa que estas pierden ingresos tributarios como consecuencia de la aplicación efectiva del régimen de impatriados, a menos que se ponga en marcha un mecanismo de compensación <sup>81</sup>. En efecto, resulta evidente que la norma contenida en la LIRPF habrá de tener necesarias consecuencias sobre la cuantía a percibir por las CCAA por este impuesto, parcialmente cedido, pues de acuerdo con lo establecido en los artículos 10.1, 11 a) de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las CCAA

<sup>76</sup> ECOFIN, 2546<sup>th</sup> Council meeting, 25 November 2003, 14492/03, Press.320.

<sup>77</sup> En torno al Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, *Vid.* PINTO, *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, Deventer, 2003; y RUIBAL, «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios del Código de Conducta y las normas sobre Ayudas de Estado», en *Las Medidas antiabuso en la normativa española y en los CDI y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002, págs. 207 y ss.

<sup>78</sup> Íd. LINDECORONA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, pág. 142.

<sup>79</sup> LINDECORONA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, pág. 142.

<sup>80</sup> *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias», *Noticias de la UE*, n.º 196, págs. 81 y ss.

<sup>81</sup> No obstante, debe indicarse que las personas que ejercitan la opción de tributar por el IRNR están sujetos por obligación real de contribuir en el IP, el cual, como se sabe, está cedido a las CCAA [art. 11 b) LOFCA].



(LOFCA), en relación con los artículos 6 y 22<sup>82</sup> de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía (LSF, en adelante), la cuantía a percibir por las CCAA será el rendimiento líquido, en el territorio, de la parte correspondiente de la tarifa autonómica del impuesto.

Pese a ello, no parece que se haya previsto ninguna disposición o medida expresa para compensar a las CCAA por las eventuales pérdidas recaudatorias presumiblemente derivadas de la norma de impatriados, como sí sucedió, empero, en alguna reforma anterior<sup>83</sup>. Así pues, en la actualidad, la merma recaudatoria que se pueda producir como consecuencia de la reforma de un impuesto normativo ni siquiera podría provocar una revisión de las transferencias a recibir por las CCAA a través del «Fondo de suficiencia» (arts. 11.4 LOFCA y 16 LSF), ni ser tenida en cuenta a efectos de calcular la «capacidad fiscal» de las CCAA<sup>84</sup>. Esto es perfectamente coherente con el principio (*sic*) de «corresponsabilidad fiscal», que en tanto que desarrollo que la autonomía financiera de las CCAA en la vertiente de los ingresos (156.1 CE) implica una mayor responsabilización por la obtención de recursos para la financiación de sus competencias<sup>85</sup>. En definitiva, no hay una obligación *jurídica* clara para que el Estado compense dicha pérdida de recaudación derivada de la reforma del IRPF.

<sup>82</sup> En cuyo apartado 2 se establece que «se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio».

<sup>83</sup> Así sucedió por ejemplo a consecuencia de la profunda reforma del IRPF que tuvo lugar en 1998. Entonces la posible pérdida de recaudación se mitigó introduciendo determinadas garantías de recaudación para las CCAA en 1998 a consecuencia de las cuales estas dejaban de asumir el riesgo recaudatorio derivado de la evolución del IRPF, ya que dicha garantía les aseguraba un crecimiento de la recaudación territorial del IRPF equivalente al incremento del PIB. Estas garantías, que han desaparecido de la actual regulación del sistema de financiación, contenido en la LSF, fueron adoptadas a través del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) de marzo de 1998, que parece haber sido aprobado el 27 de marzo de 1998, según fuentes informales de la DGCHT, y que no ha sido publicado en el BOE. Una referencia al mismo se encuentra en EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I.; y GARCÍA DE BUSTOS, F.: «La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Información Económica*, núm. 135, 1998. Las consecuencias que sobre la recaudación autonómica por el IRPF tendría su reforma pueden verse en: CASTAÑER CARRASCO, J. M., ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. y PAREDES GÓMEZ, R.: «Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por Comunidades Autónomas». *IEF P. T.*, núm. 19/1998. Acuerdo que por cierto provocó críticas en la doctrina, por no ser muy acorde con el principio de corresponsabilidad fiscal; *vid.* al respecto: AJA FERNÁNDEZ, E.: «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica»; en: AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, pág. 382; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch, 2004, págs. 126 y ss.

<sup>84</sup> Un análisis reciente de las reglas financieras del actual sistema de financiación autonómica puede verse en: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas». *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Seminario organizado por el Instituto de Derecho Público Comparado y Cátedra de Estudios Portugueses Luis de Camoens. Valencia: Tirant lo blanch, 2005 (en prensa). En cuanto al alcance y condiciones concretas de la cesión, *vid.* también: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, *op. cit.*, págs. 367 y ss., y referencias allí citadas.

<sup>85</sup> Principio sobre el que hay abundante literatura, sin ánimo de exhaustividad, véase: RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las CCAA», en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 15/1985, pág. 71; CASTELLS, A.: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988, págs. 15 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 60/1988, págs. 505 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «Tributos propios y recargos de las CCAA». *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid, 1987, págs. 978 y ss.; IP, I. K.; MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute, 1992, págs. 9 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, *op. cit.*, págs. 95 y ss.

Cosa muy distinta es que tal reforma debiera haber sido consensuada con las CCAA, que en este sentido deben ser informadas, por tratarse de una cuestión en la que ostentan un interés directo. Y al margen de que esto pueda resultar lógico y coherente con el régimen actual de impuestos cedidos, que en ocasiones son *quasi*-compartidos, lo que es evidente es que aquí sí hay una obligación jurídica, pues la reforma del antiguo artículo 9.5 del TRLIRPF entraría claramente dentro del supuesto previsto en el artículo 64.3 b) LSF, consistente en «*analizar e informar los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal... que modifiquen la regulación de los impuestos cedidos*», función que el precepto atribuye a la *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria*<sup>86</sup>, aunque no nos consta que dicha memoria se haya acompañado a la introducción del artículo 93 de la LIRPF<sup>87</sup>.

Por otro lado, la aplicación del denominado régimen de impatriados puede plantear dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución española. Y, de hecho, lo cierto es que en el Parlamento sueco se suscitó un debate en torno a esta cuestión con motivo de la tramitación de una iniciativa legislativa que articulaba un régimen especial para atraer expertos extranjeros a Suecia. El debate en Suecia resulta de extraordinario interés dado que se trata de un país que tradicionalmente se ha opuesto a plegar o flexibilizar los principios tributarios sustantivos frente a «exigencias» derivadas de la competitividad internacional de su economía y empresas<sup>88</sup>. Sin embargo, en este caso prevalecieron estas últimas razones sobre los principios constitucionales tributarios de capacidad económica e igualdad, lo cual, dicho sea de paso, viene constituyendo una tendencia normativa que silenciosa, pero progresivamente se está imponiendo en los ordenamientos tributarios modernos<sup>89</sup>.

También resulta reseñable cómo en un país como los Países Bajos, exponente de una legislación tributaria tradicionalmente influenciada por consideraciones extrafiscales de competitividad económica-internacional, se ha cuestionado el régimen especial de «trabajadores extranjeros especializados» en el propio Parlamento nacional<sup>90</sup>. En este sentido, llama la atención cómo en nuestro país la regulación dedicada a los impatriados siendo más «agresiva» que la establecida por otros paí-

<sup>86</sup> Este órgano, que fue creado por la LSF, parece haber tenido hasta ahora una única reunión, (al menos es la única de la que se tiene alguna noticia), que tuvo lugar el 22 de octubre de 2004, y donde se concreta la citada obligación de información en la exigencia de que «los proyectos de modificación normativa que afecten a los tributos cedidos irán acompañados de una memoria económica sobre los efectos territorializados de las medidas que incorporen cuando ello sea posible con la información de que dispongan», COMISIÓN MIXTA DE COORDINACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA: *Relaciones de la Secretaría del Estado de Hacienda y Presupuestos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía*. Madrid, 22 de octubre de 2004, pág. 8. El documento puede verse en: <http://www.agenciatributaria.es/normlegi/ccaa/home.html>, no nos consta su publicación en el BOE.

<sup>87</sup> En realidad, el origen del problema se encuentra en la ausencia de un auténtico órgano de coordinación normativa, algo que podría verse solucionado si algún día se acomete la tan discutida reforma del Senado, para convertirlo en una auténtica «cámara de representación territorial»; al respecto véase: RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA». *PEE*, n.º 83/2000.

<sup>88</sup> LINDECORONA, «New Swedish Tax Rules for Foreign Experts», en *Liber Amicorum Sven-Olof Loding*, *op. cit.*, pág. 142.

<sup>89</sup> En torno al impacto de la globalización sobre la configuración de los ordenamientos tributarios modernos, *vid.*: CAAMAÑO/CALDERÓN, «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *Civitas, REDF*, n.º 114, 2002, y la bibliografía allí citada.

<sup>90</sup> KINNEGIN, J.W., «Dutch Withholding tax exemption extends to specialized foreign employees», *Tax Notes International*, vol. 33, n.º 4, 2004, págs. 371 y ss.

ses de nuestro entorno –por no mencionar su peculiar configuración técnica– ha pasado silenciosamente por nuestro Parlamento y sin provocar mayores reacciones de la doctrina o los comentaristas tributarios.

Y lo cierto es que, a nuestro entender, la regulación española del régimen de impatriados, no obstante, va mucho más lejos en su alcance que la adoptada en otros países europeos como Países Bajos, Suecia, Dinamarca o Finlandia <sup>91</sup> y, por ello, las dudas sobre su constitucionalidad son mayores. No se olvide que nuestro Tribunal Constitucional –especialmente en la STC 96/2002, Fj.7.º– puso de relieve que las normas que articulen exenciones tributarias (*lato sensu*) resultan compatibles con el principio de igualdad, en tanto en cuanto persigan un fin legítimo desde el punto de vista constitucional y sean proporcionadas <sup>92</sup>. Ciertamente, el objetivo de política económica (extrafiscal) perseguido a través de la medida prevista en el artículo 93 de la LIRPF, en principio, podría superar el test de razonabilidad constitucional, conclusión que no puede extenderse de forma tan evidente respecto de su ausencia de proporcionalidad <sup>93</sup>. Las mismas dudas de constitucionalidad podrían suscitarse examinando esta medida desgravatoria con fin extrafiscal desde la justicia en el gasto <sup>94</sup>.

En definitiva, el régimen de impatriados previsto en el artículo 93 de la LIRPF plantea un buen número de cuestiones de interpretación, de técnica jurídica, de política legislativa, de Derecho Comunitario e incluso constitucionales que bien podrían aconsejar un replanteamiento del mismo. En esta misma línea de pensamiento, el caso planteado constituye un buen ejemplo para llamar la atención sobre esta cuestión en el sentido de que, a nuestro juicio, el legislador español debería ser consciente de que las consideraciones de competitividad económica internacional no permiten fundamentar en todo caso cualquier modulación de los principios constitucionales-tributarios y de las propias categorías y técnicas impositivas, de manera que resultaría altamente recomendable ponderar en mayor medida los referidos principios y técnicas impositivas a la hora de articular medidas que persigan este tipo de objetivos.

<sup>91</sup> Tan solo hemos encontrado un país (Chile) que articula un régimen similar al español en relación con el tratamiento de trabajadores impatriados; la legislación chilena establece que los extranjeros que se desplacen a Chile y residan en su territorio por un período inferior a 3 años solo quedan sometidos a imposición sobre la renta nacional; a partir del tercer año de residencia quedarían sometidos a imposición por renta mundial (LAURIE, «Chile: Ordinance Changes Reporting Rules for Foreign Residents», *Tax Notes International*, vol.37, n.º 13, 2005, pág. 1.149).

<sup>92</sup> Nos remitimos en este punto a la posición defendida sobre la función del principio de igualdad tributaria por PALAO TABOADA, C.: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas, REDF*, n.º 124, 2004, págs. 776 y ss.

<sup>93</sup> La falta de proporcionalidad no solo reside en la amplitud de la exoneración del deber de contribuir, sino también de la amplitud en el propio ámbito subjetivo de la norma. Téngase en cuenta que las medidas del mismo tipo que se han articulado en otros países (*v.gr.*, en Suecia o en Países Bajos) circunscriben la aplicación del régimen especial de impatriados a determinado tipo de sujetos que por sus conocimientos (*expertise*) puedan aportar valor añadido a sus empresas, instituciones, economía y sociedad en el caso de que se desplacen a su territorio. A su vez, las medidas adoptadas en tales países no entrañan una «desfiscalización» tan desmesurada como la articulada a través del artículo 93 de la LIRPF.

<sup>94</sup> Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN; J., *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 177.

# Bibliografía

- AGUAS ALCALDE, E. [2003]: *La tributación internacional de los rendimientos del trabajo*, Aranzadi.
- AJA FERNÁNDEZ, E. [2001]: «Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica», en AA.VV. *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA.
- ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 221-222, agosto-septiembre 2001.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. [1999]: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, Madrid.
- BAYONA/NAVARRO, «Spain» en *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, *op. cit.* págs. 481 y ss.
- BETTEN, R. [1998]: *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD, Amsterdam.
- BIDAUD, [2008]: «France: Government Clarifies Tax Breaks Under Impatriate Regime», *Tax Notes International*, vol. 49, n.º 11.
- CAAMAÑO/CALDERÓN, [2002]: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», Civitas, *REDF*, n.º 114.
- CALDERÓN CARRERO, [2000]: *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid.
- CALDERÓN/MARTÍN JIMÉNEZ [2006]: «La armonización jurisprudencial de la imposición directa», en CORDÓN EZQUERRO (Coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, CISS.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. [2002]: *Manual del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, CISS, Valencia.
- [2001] «La Fiscalidad de los No Residentes en España (I)», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda), Madrid.
  - [2003] *Guía del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Ciss, Valencia.
- CASTAÑER CARRASCO, J. M., ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. y PAREDES GÓMEZ, R. [1998]: «Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la reforma del IRPF por Comunidades Autónomas». *IEF P. T.*, n.º 19.
- CASTELLS, A. [1988]: *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel.
- CORDÓN EZQUERRO, T. [2005]: «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, n.º 825.
- DELATTRE, O. [1999]: «The tax residence of individuals», *European Taxation*, n.º 6, págs. 203 y ss.
- ECOFIN [2003]: 2546<sup>th</sup> Council meeting, 25 November, 14492/03, Press.320.
- EDWARDS-KER, M. [1995]: *Tax Treaty Interpretation*, In Depth, Ireland, , Chapter 58.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. [2005]: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores», en la obra colectiva dirigida por SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, Estudios Financieros, Madrid.
- EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I. y GARCÍA DE BUSTOS, F. [1998]: «La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas», en *Cuadernos de Información Económica*, núm. 135.
- GARCÍA CARRETERO, B. [2006]: *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*, Monografía AEAF, n.º 1.

- GOLDBERG *et alter* [2000]: «Taxation Caused After or by a Change of Residence», *Tax Notes International*.
- IFA [2002]: *Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals*, Kluwer, The Netherlands, Oslo Congress.
- KINNEGIN, J.W. [2004]: «Dutch Withholding tax exemption extends to specialized foreign employees», *Tax Notes International*, vol. 33, n.º 4.
- LANGBEIN, I. [2005]: «US Transfer Pricing and the Outsourcing Problem», *Tax Notes International*, vol.37, n.º 12.
- LAURIE, [2005]: «Chile: Ordinance Changes Reporting Rules for Foreign Residents», *Tax Notes International*, vol. 37, n.º 13.
- LÓPEZ LUBIÁN, J.I. [2006]: «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», *IEF Cuadernos de formación. Colaboración 04/06*. Volumen 1.
- MARTIN JIMÉNEZ, A. «El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias», *Noticias de la UE*, n.º 196.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. [2005]: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid.
- MARTÍN-ABRIL y CALVO, D. [2005]: «El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o Régimen de "impatriados" », *Carta Tributaria*, n.º 16.
- MINTZ, J. M. [1992]: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial allocation of Taxing Powers*. Toronto: C. D. Howe Institute.
- NÚÑEZ, I. [2005]: «Rodaje práctico del régimen de impatriados», *Aranzadi JP*, n.º 12.
- OTTOSEN, A.M. [2000]: «Denmark's Tax Regime for Inward Expatriates», *BIFD*, December.
- PALAO TABOADA, C. [2004]: «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *Civitas, REDF*, n.º 124.
- PINTO, C. [2003]: *Tax Competition and EU Law*, Kluwer, Deventer.
- RAMALLO MASSANET, J. [1988]: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno». *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 60.
- RAMALLO MASSANET, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2000]: «El Consejo de Política Fiscal y Financiera y la financiación de las CCAA». *PEE*, n.º 83.
- REINOLD [2005]: «The tax and legal impact of transferring a company to or out of Luxembourg», *Tax Notes International*, March 14.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. [1998]: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *Civitas REDF*, n.º 100.
- ROHATGI, R. [2002]: *Basic International Taxation*, Kluwer, The Hague, pág. 135.
- RUIBAL, L. [2002]: «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios del Código de Conducta y las normas sobre Ayudas de Estado», en *Las Medidas antiabuso en la normativa española y en los CDI y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2004]: *Impuestos Cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*. Valencia: Tirant lo blanch.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2005]: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas». *Ordenamiento territorial en Brasil y España*. Seminario organizado por el Instituto de Derecho Público Comparado y Cátedra de Estudios Portugueses Luis de Camoens. Valencia: Tirant lo blanch (en prensa).
- RUIZ GARCIA, J.R. [2004]: «Artículo 15: renta del trabajo dependiente (o renta derivada de un empleo)», en *Comentarios a los Convenios de Doble Imposición Españoles*, Fundación Barrie, La Coruña.
- SAUNDERS/SMAILERS, [1995]: *Income Tax*, Tolley's, Avon.

- SCHWARZ, J. [2002]: *Tax Treaties: UK Law and Practice*, Sweet and Maxwell, London.
- SERRANO ANTÓN, F. [2002]: «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes», *Documentos del IEF*, n.º 24.
- STEINMO, S. [1993]: *Taxation and Democracy*, Yale Univ. Press, New Haven.
- TUERFF *et alter* [2004] «Analysis of the International Income Tax Provisions in the US ETI Repeal Bill», *Tax Notes International*, vol. 36, n.º 4.
- VEGA BORREGO, F.A. [2004]: «Comentario al artículo 4 (Residencia) MC OCDE 2000», en la obra colectiva *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, IEC Galicia.
- VOGEL, K. [1997]: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, pág. 229.
- VV.AA.: [2003]: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cuatrecasas, Aranzadi, Navarra.
- [2000]: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Cuatrecasas, Ed. Aranzadi, Navarra.
- WEIZMAN, L. [1994]: «Departure Taxation-Treaty Override? Extraterritorial Tax Law?», *European Taxation*.
- WHITEMAN, P. [1994]: *Income Tax*, Sweet and Maxwell, London.
- WIMAN, B. [2001]: «Tax Aspects of Migration», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer.
- ZORNOZA PÉREZ, J. [1987]: «Tributos propios y recargos de las CCAA». *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-87*, tomo II, Madrid.