



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

El régimen de los trabajadores impatriados

Autor/es

SAUL RODRIGO CAJA

Director/es

ANTONIO JOSÉ GARCÍA GOMEZ

Facultad de Derecho
Año 2024

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN

- 1.1. Cuestión tratada en el TFG
- 1.2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés
- 1.3. Metodología empleada para la realización del trabajo

II. ¿QUÉ SON LOS TRABAJADORES IMPATRIADOS?

III. FUNDAMENTO DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 93 LIRPF

IV. LAS DISTINTAS ETAPAS EN EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES IMPATRIADOS

V. REQUISITOS Y CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN VIGENTE

- 5.1 Carácter opcional del régimen
- 5.2 Requisitos relativos a la residencia
- 5.3 Condiciones y motivos relativos al desplazamiento
 - 5.3.1 Desplazamiento como consecuencia de un contrato de trabajo. El problema del teletrabajo
 - 5.3.2 Desplazamiento como administrador de sociedades mercantiles
 - 5.3.3 Desplazamiento para realizar una actividad emprendedora
 - 5.3.4 Desplazamiento de profesionales de alta cualificación
- 5.4 Obtención de la renta en España sin establecimiento permanente

VI. LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN AL CÍRCULO FAMILIAR DEL CONTRIBUYENTE

VII. FUNCIONAMIENTO Y VENTAJA FISCAL DE LA OPCIÓN

VIII. PRINCIPALES PROBLEMAS DETECTADOS

IX. CONCLUSIONES

X. BIBLIOGRAFÍA

XI. REFERENCIAS DOCUMENTALES

ABREVIATURAS

1. Agencia Tributaria - AEAT
2. Artículo (s) – Art (s)
3. Convenios de Doble Imposición- CDI
4. Dirección General de Tributos – DGT
5. Empresa Nacional de Innovación, S.A - ENISA
6. Grado en derecho y administración de empresas - DADE
7. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – IRPF
8. Impuesto sobre la Renta de no Residentes – IRNR
9. Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización – Ley 14/2013
10. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades - LIS
11. Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes – Ley 28/2022
12. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio – LIRPF
13. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria – LGT
14. Modelo Convenio Tributario Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - MCOCDE
15. Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria – Orden HAP
16. Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas

sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes – Orden HFP/1338

17. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE
18. Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales – RD 1006/1985
19. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero – RIRPF
20. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes - LIRNR
21. Trabajo de fin de grado – TFG
22. Unión Europea – UE

I. INTRODUCCIÓN

1. Cuestión tratada en el TFG

La cuestión sobre la que versa el presente trabajo es el régimen de los trabajadores impatriados. El objetivo es identificar a los beneficiarios del régimen, analizar los problemas que se han ido planteando en relación con el cumplimiento de las diferentes condiciones para su inclusión, y finalmente, ver cómo se integra en el diseño del sistema tributario español.

2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés

A la hora de elegir un tema a tratar, considero muy importante la ponderación de intereses tanto académicos como personales.

Al estudiar DADE quería tratar una cuestión que tuviese vinculación de alguna manera con ambos grados. En el ámbito del derecho se observa claramente su vinculación con el derecho tributario y la fiscalidad, sin olvidar algunos conceptos que pueden reconocerse en el derecho laboral (por ejemplo, la relación en forma de contrato de trabajo de un supuesto trabajador que se traslada a España para prestar sus servicios a un empleador) o mercantil (por ejemplo, cuando se trata la condición de adquisición del rango de administrador de una entidad). Sin embargo, el ámbito empresarial también ostenta cierta participación en esta cuestión, mayormente cuando se trate la cuestión de las actividades emprendedoras. En este sentido, es necesario un cierto conocimiento del área de recursos humanos en el sector empresarial para determinar, por ejemplo, qué se entiende por trabajador altamente cualificado.

Aunque estas razones académicas justifican la base para poder realizar este trabajo, lo cierto es que el interés inicial en el asunto comenzó por otros motivos. Una de mis mayores pasiones es el deporte, concretamente el fútbol. En este entorno había leído en prensa referencias a la “Ley Beckham” y sabía que fue una regulación importante para la atracción de talento futbolístico a España. No obstante, ignoraba en lo que consistía realmente y, lo más importante, qué había cambiado para que precisamente en la actualidad esté

extendida la creencia de que los futbolistas consideran España un país poco atractivo fiscalmente hablando.

Por ello, quería entender cómo son tratados los futbolistas en materia tributaria, cuál es su régimen y las razones que han llevado al presunto descontento.

3. Metodología empleada para la realización del trabajo

La primera de las tareas que abordé en el trabajo consistía en conocer quiénes son realmente los destinatarios del régimen, los denominados trabajadores impatriados, y acercarme a la normativa en la que se regula este régimen. Para ello me serví de la mencionada normativa y de manuales que explican algunos conceptos importantes dentro del ámbito en el que opera el régimen, como los impuestos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Una vez entendido el concepto y el marco normativo y fáctico en el que se aplica, el siguiente paso fue buscar información sobre los inicios de la normativa y de sus cambios a lo largo del tiempo. Para ello no solo era importante leer las propias normas, sino también en qué circunstancias se aprobaron, de forma que pudiese entender la situación que impera en la actualidad.

La última fase del trabajo consistió en analizar la situación actual, poniendo el foco en las personas que pueden beneficiarse del régimen y los problemas que podrían darse en relación con cada uno de sus casos. Con este objetivo ahondé en la casuística de cada circunstancia en la que se produce el desplazamiento a territorio español (contrato de trabajo, actividad emprendedora...) y analicé casos concretos a partir de consultas de la DGT y artículos profesionales.

II. ¿QUÉ SON LOS TRABAJADORES IMPATRIADOS?

Para comenzar con la exposición del régimen, es preciso definir el supuesto fáctico de ser un trabajador impatriado. Para ello, es necesario recalcar que nos situamos en la perspectiva de España, ya que en otros países tanto la definición como el régimen quizá no sean los mismos.

En este sentido, podemos definir como trabajador impatriado aquella persona no residente en España que se desplaza a territorio español para trabajar en alguna de las siguientes circunstancias: concierta un contrato con un empleador extranjero (no residente) para prestar servicios en España; se desplaza a España para suscribir un contrato con un empleador español y prestar sus servicios en España; adquiere la condición de administrador de una sociedad con domicilio social en territorio español, o, finalmente, se desplaza a nuestro país para realizar una actividad económica definida como emprendedora o cuyos servicios prestados en España como trabajador independiente tengan la condición de “altamente cualificados”.

Una vez aclarados los principales supuestos en los que se puede tener la condición de impatriado, conviene sacar a colación algunas puntualizaciones sobre los mismos. Sin ánimo de ahondar en el recorrido del régimen (cuestión que abordaré en un apartado posterior), lo cierto es que un objetivo de la regulación vigente ha sido el de aumentar las circunstancias en las que trabajadores pueden acogerse al sistema. Esto ha ocurrido principalmente con la inclusión de trabajadores que realizan una actividad económica “altamente cualificada” o “emprendedora”, ya que históricamente han primado supuestos de relaciones laborales por cuenta ajena. Además, aunque la regulación surgió inicialmente en relación con la actividad de, entre otros, los deportistas profesionales, en la actualidad la situación tributaria de estos no se acoge dentro de los trabajadores desplazados, sino que es especial y está regulada por el RD 1006/1985.

Por último, dado que un trabajador impatriado lo es por adquirir su residencia fiscal en España con motivo de su desplazamiento a territorio español, cabe aclarar lo que se entiende por “residencia fiscal”. La cuestión tiene su tratamiento en el art. 9 LIRPF, que establece que “se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en

territorio español [...] b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”. Esta materia es determinante ya que, si no se puede acreditar la residencia en España, cualquier opción para el trabajador de poder aplicar el régimen queda descartada. Además, es fundamental entender que esta residencia fiscal debe ser adquirida con motivo de ese desplazamiento. Todo ello por los plazos establecidos en el art. 93.1.a). b) LIRPF, pretendiéndose evitar que una persona que ya es residente en España salga a otro país temporalmente para volver inmediatamente y beneficiarse del sistema de los impatriados.

III. FUNDAMENTO DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 93 LIRPF

¿Cuál es el motivo principal por el que existe este régimen? El objetivo primordial es atraer a España a personal cualificado residente en otros países. La manera de hacerlo es otorgando a estos trabajadores una ventaja fiscal principal: la de tributar por el IRNR durante un periodo temporal concreto aun siendo residente en España. Pero la necesidad de este beneficio en la tributación española surge en un contexto concreto.

Hace ya décadas que el incesante proceso de globalización¹ que estamos experimentando está afectando a diversas áreas de la vida. Entre ellas se encuentran el área laboral y tributaria. Debido al movimiento de personas, capitales, bienes y servicios por todo el mundo, los Estados y las empresas deben hacer frente a esta nueva realidad para no perder competitividad. Es posible que en otros momentos de la historia en los que las personas no tuvieran tanto poder de elección sobre su oficio y lugar de trabajo, regulaciones como la presente no tuvieran tanto sentido.

Sin embargo, lo cierto es que este mencionado proceso de globalización ha influido en que cada vez más personas con diferentes tipos de trabajo puedan prestar sus servicios desde prácticamente cualquier parte del mundo. Imaginemos un trabajador cuya empresa le ofrece la posibilidad de embarcarse en un proyecto desde otro país. Si miramos la situación desde las dos perspectivas (empresa y trabajador), a ambos les favorece un sistema tributario que les incentive a realizar esa actividad en un territorio determinado. Si España no ofreciese algún tipo de ventaja como la del régimen de los trabajadores impatriados (tributar por el IRNR durante el periodo impositivo del desplazamiento y los cinco siguientes aun siendo residente en España) seguramente otro Estado sí la tenga y consiga atraer más este tipo de inversiones.

¹ VAQUERA GARCÍA, ANTONIO: “Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados”, *Crónica tributaria*, núm. 179/2021 (131-167), 2021, pág. 133.

No obstante, este sistema también persigue fomentar que trabajadores cualificados vengan a España a desempeñar sus actividades. No solo actividades fruto de una relación laboral ordinaria como la expuesta en el párrafo anterior, sino también las calificadas como emprendedoras o de una cierta cualificación. Para entender estos dos últimos conceptos, los arts. 93.1.b). 3º y 93.1.b). 4º LIRPF nos remiten a los arts. 70 Ley 14/2013 y 3 Ley 28/2022, cuya explicación abordaré en el momento de adentrarme en el sistema. “Se trata de atraer capital humano cualificado, como investigadores y de alta dirección, con el objetivo de modernizar y aumentar el beneficio de las empresas, y, así, hacer más competitiva la economía española en su conjunto”.²

Además de facilitar la apuesta en España por actividades enriquecedoras para la competitividad empresarial y laboral, la globalización también ha conllevado un desarrollo tecnológico que permite que muchas profesiones puedan realizarse digitalmente. En este sentido cobra especial importancia el teletrabajo, que permite la prestación de los servicios por parte del trabajador en remoto, sin acudir al lugar habitual del empleador. España, al igual que la mayoría de los países, ha tenido que adaptarse a esta nueva realidad sobre todo a partir de la pandemia causada por el COVID-19, cuando este régimen que en ese momento fue obligatorio se ha quedado presente en muchos empleos.

Por ello, la regulación de los impatriados (principalmente Ley 14/2013 y Ley 28/2022) establece, con el requisito propio del teletrabajo (que se preste mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación), que mediante un visado de teletrabajo de carácter internacional el teletrabajador pueda acogerse a este régimen sin necesidad de una orden de desplazamiento del empleador.

Como se puede observar, en el contexto actual expuesto se trata de favorecer la movilidad internacional y la generación de oportunidades en este sentido. Además, no solo los países se están tratando de adaptar a estas nuevas capacidades de los trabajadores, sino también de las empresas. Las organizaciones son deudoras de su tiempo y, al comprobar que cada vez más trabajadores tienen

² ABELLA GARCÍA, M. LUISA: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma.”, *Cuadernos de Formación. Colaboración 1/21*, Volumen 27/2021, Agencia Estatal de Administración Tributaria, pág. 5.

habilidades digitales y tecnológicas, crean profesiones que impliquen estos conocimientos. Todo ello se trata de una retroalimentación constante entre empresas, trabajadores y Estados. Sin embargo, el fundamento es distinto para cada uno de estos agentes. Mientras que las empresas y trabajadores aprovechan esta situación para generar una mayor productividad y, por lo tanto, incrementar sus ingresos, los Estados pretenden atraer a estos profesionales para mejorar su reputación.

No obstante, este régimen no está exento de críticas. Una de ellas reside en la posible vulneración al principio de capacidad económica³ recogido en el art. 31 CE. Este principio implica que todos los contribuyentes deben aportar en función de su capacidad económica. Lo que ocurre con el régimen de los impatriados es que, por su propio fundamento, las personas que se acaban beneficiando de él obtienen la mayoría ingresos más altos que la media. En los inicios, el principal reproche se dirigía a los futbolistas, ya que su favorecimiento era el que más repercusión mediática tenía. El argumento consistía en que estos deportistas no eran considerados como profesionales que proveyesen de renombre, reputación o mejora al país y, sin embargo, se les otorgaba un beneficio “inconstitucional”. Pero actualmente estos deportistas están excluidos del régimen y son trabajadores cuya labor está socialmente más valorada los que mayormente se benefician (investigadores, científicos, trabajadores digitales...), lo que ha contribuido a una disminución en la crítica negativa hacia esta ayuda fiscal.

A título personal, me parece incuestionable que los trabajadores que se benefician del régimen sean generalmente personas “de clase alta” y que otorgarles un beneficio fiscal como esté implica que es probable que no aporten, al igual que el resto de los ciudadanos, conforme a su capacidad económica. Sin embargo, también considero que no podemos pretender tener un país más competitivo económicamente hablando sin conseguir atraer a los profesionales que lo pueden conseguir. La disyuntiva reside, por ende, en si cabe una interpretación más laxa del principio de capacidad económica si con ello se consigue un aumento de la inversión en España.

³ JAIMEZ RUBIO, MARINA: “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm 15, 2019, pág. 321.

En resumen, el fundamento principal del régimen de los impatriados tiene dos premisas principales: fomentar el desplazamiento a España de personal cualificado y adaptarse a la nueva realidad de la sociedad del trabajo digital y a distancia.

IV. LAS DISTINTAS ETAPAS EN EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES IMPATRIADOS

El régimen de los trabajadores desplazados no ha sido estático desde su implantación. La primera referencia hacia lo que podría significar la figura del “impatriado” se encuentra en el art. 9.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que fue introducido por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Esta última ley comenzó a tener efectos desde el 1 de enero de 2004, así como comenzó a tenerlos el mencionado artículo introducido en la entonces vigente Ley del IRPF. Este régimen se incluía dentro del artículo relativo a la residencia habitual en territorio español, lo que demuestra la conexión entre ambas cuestiones ya desde los inicios. No obstante, no tuvo un desarrollo más completo hasta que se aprobó el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 687/2005). Esta norma se aprobó con el objetivo de regular el régimen especial e incluirlo en el entonces vigente Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas

En un principio, la implantación del régimen cobraba pleno sentido dado que su objetivo era, en el fondo, mejorar la competitividad de España en el plano internacional. Este objetivo se pretendía lograr atrayendo a empleados altamente cualificados que trabajasen para una empresa española. No obstante, como entre sus requisitos sólo se hacía referencia a que el desplazamiento se realizase por un contrato de trabajo o que los servicios se prestaran para una sociedad con domicilio o establecimiento permanente en España, lo que ocurrió fue ligeramente distinto. Fueron futbolistas los que comenzaron a beneficiarse masivamente del régimen, ya que técnicamente eran empleados que se desplazaban a España para prestar sus servicios a clubes de fútbol. Como obtenían una clara ventaja fiscal que consistía en tributar como no residentes a un tipo de gravamen fijo del 24%, esto era un gran incentivo para que estos deportistas fichasen por clubes españoles. El nombre de “Ley Beckham” responde precisamente a esta circunstancia, ya que fue uno de los primeros jugadores en beneficiarse de esta opción fiscal.

Tras las reformas de leyes del IRPF sin ninguna modificación en lo que a este régimen respecta (Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes y actual LIRPF) en la disposición adicional decimotercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 se introdujo un límite cuantitativo para que una persona pudiera ser susceptible de aplicársele el régimen.

Este límite era el de la obtención de ingresos por rendimientos del trabajo de 600.000 euros o menos. De esta forma, a partir del 1 de enero de 2010, resultó más complicado que fueran estos deportistas los que en su mayoría se beneficiaran del régimen. No obstante, el apartado segundo de la disposición establecía que, si el impatriado había obtenido la ventaja antes de la citada fecha, conservaba la posibilidad de beneficiarse del régimen, aunque su retribución procedente de contrato de trabajo fuese superior a 600.000 euros en los períodos impositivos sucesivos (siempre que se encontrase dentro del límite temporal de aplicación). Tanto el límite cuantitativo como la mencionada cláusula de salvaguardia constituyen la base del debate principal que se sigue suscitando hoy en día sobre el régimen y que será objeto de tratamiento en el respectivo epígrafe.

La siguiente reforma sí fue un paso más allá, excluyendo directamente a los deportistas profesionales del régimen a partir de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 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, y otras normas tributarias (Ley 26/2014).

Sin embargo, su importancia no deriva únicamente de la exclusión de los deportistas sino también de la introducción de otros aspectos. En primer lugar, eliminó el límite retributivo de 600.000 euros en un contrato de trabajo, atajando así el debate generado por su inclusión en la legislación precedente. En segundo lugar, también excluyó el requisito de que la prestación de servicios de trabajo se llevase a cabo para una entidad considerada residente en España o con establecimiento permanente en España. Por último, también generó la regulación

del cálculo de deuda tributaria de los impatriados, que es similar a la del régimen actual y se basa en la LIRNR.

Las modificaciones introducidas por la Ley 26/2014 trajeron consigo la reforma del reglamento del IRPF vigente en ese momento a través del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio (RD 633/2015). De las modificaciones que introduce, nos interesan las comprendidas en los apartados 32-36. Uno de los cambios más relevantes es el que se relaciona con el lugar y el momento donde se entienden obtenidos los rendimientos del trabajo. En virtud del art. 93.2.b) Ley 26/2014 “la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español”. La reforma operada por el RD 633/2015 precisa, en lo relativo a este aspecto, que solo se incluirán como rendimientos aquellos que se obtengan la vigencia del régimen, pero no con anterioridad o posterioridad a la comunicación del ejercicio de la acción o de la renuncia a la misma.

Este es el camino que ha seguido el régimen hasta la situación vigente en la actualidad, que, como ya se ha mencionado, trata de adaptarse a la modernización del entorno laboral y a la competitividad derivada de la globalización.

V. REQUISITOS Y CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN VIGENTE

Una vez observada la evolución legislativa del régimen, es momento de analizar el que se encuentra vigente en la actualidad. La regulación se sitúa en el art. 93 LIRPF, desarrollado por los arts. 113 a 120 RIRPF. Además, para determinados supuestos traeré a colación las leyes 14/2013 y 28/2022.

5.1 Carácter opcional del régimen

Lo primero que es preciso indicar es que se trata de un régimen voluntario, es decir, no aplica de forma automática en cuanto se produce el desplazamiento a territorio español. Una vez el trabajador no residente viene a trabajar a España, si cumple una serie de condiciones, se le ofrece la opción de tributar conforme a los no residentes (IRNR), pero se mantiene la opción del régimen normal de los residentes (IRPF).

La Orden HFP/1338 se ocupa de los aspectos formales de la comunicación para el ejercicio de la opción. En su art. 2, en relación con los arts. 1 Orden HFP/1338 y 114.2 RIRPF, impone a los trabajadores que, cumpliendo con los requisitos, quieran acceder a este régimen particular, deben presentar el modelo 151 que se desarrolla en esta legislación.

A la hora de abordar la cuestión sobre los aspectos formales de la comunicación para el ejercicio de la opción, es necesario acudir a la Orden HFP/1338. En su art. 2, en relación con los arts. 1 de la misma ley y 114.2 RIRPF, establece que los trabajadores que, cumpliendo con los requisitos, quieran acceder a este régimen deben presentar el modelo 151 que se desarrolla en esta legislación.

La documentación que se debe adjuntar junto a ese modelo en cada uno de los supuestos que pueden darse se irá explicando a lo largo del apartado. Sin embargo, es necesario tener en cuenta el plazo para el ejercicio de la opción y las formas de presentación del modelo.

En cuanto al plazo de presentación, este será el que se determine en cada ejercicio para el IRPF⁴, ya que no se debe olvidar que es contribuyente conforme a este

⁴ Orden HFP/1338; art. 3.1

tributo. No obstante, es distinto el plazo de presentación del modelo 151 al plazo para el ejercicio de la opción por este régimen, que se regula en el art. 116 RIRPF. En esa disposición, se diferencia entre el plazo para los contribuyentes y para los familiares del contribuyente⁵ (que, como posteriormente se explicará, es una novedad de la nueva regulación el hecho de que puedan acogerse a este régimen). Para el primero es de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad (lo que suele implicar generalmente el alta en la Seguridad Social) y para los segundos también es de 6 meses en la misma circunstancia que para el contribuyente (fecha de inicio de la actividad) o también se admite “desde la fecha de entrada en territorio español.

En lo relativo a la forma de presentación del modelo, se presenta por vía telemática conforme al procedimiento establecido en el art. 2 a) Orden HAP⁶.

5.2 Requisitos relativos a la residencia

Para que el sujeto pueda beneficiarse de este régimen lo primero que tiene que cumplir es no haber sido residente en España en los cinco períodos impositivos anteriores al desplazamiento (art. 93.1.a) LIRPF, en relación con el art. 115 RIRPF). Además, conviene recordar a este respecto dos cuestiones. La primera es la ya expuesta evolución legislativa del régimen, ya que con la última reforma se ha reducido la exigencia de 10 a 5 períodos impositivos, con el objetivo de fomentar el uso del régimen. La segunda es la cuestión de la residencia fiscal, que ya se ha tratado en los apartados introductorios su regulación en el art. 9 LIRPF.

A partir de ahí, en el art. 93.1.b) LIRPF y 113 RIRPF se establecen las circunstancias en las que el régimen resulta de aplicación, por lo que en las siguientes líneas trataré de ahondar en cada uno de ellos.

⁵ RIRPF; art. 16.1

⁶ Orden HFP/1338; art. 3.2

5.3 Condiciones y motivos relativos al desplazamiento

5.3.1 Desplazamiento como consecuencia de un contrato de trabajo. El problema del teletrabajo

La primera circunstancia es si el desplazamiento se produce como consecuencia de un contrato de trabajo (art. 93.1.b). 1ª LIRPF), excepto la relación laboral de los deportistas profesionales que se ajusta a lo regulado en el RD 1006/1985. Este contrato de trabajo debe existir con base en alguno de los siguientes motivos: inicio de una relación laboral con un empleador español; relación laboral con un empleador extranjero que ordena al trabajador el desplazamiento a España o relación laboral con un empleador extranjero que, sin ordenarlo al trabajador, este último se desplaza a España para desarrollar su actividad laboral a distancia.

El primer motivo no plantea demasiadas cuestiones, pero sí permite eliminar de la posibilidad de aplicación del régimen los supuestos en los que no existe contrato, pero se está percibiendo alguna prestación social como puede ser las de incapacidad desempleo o becas. También se descarta el supuesto en el que una persona se desplaza a España con el objetivo de búsqueda de un trabajo, pero sin contrato efectivo. Se observa que la existencia de contrato debe ser previa a la adquisición de la residencia en España.

Las principales peculiaridades se dan con el segundo de los motivos, que cabe resumir en el supuesto de nómadas digitales y teletrabajadores. Previamente he introducido la fundamentación de la inclusión del teletrabajo en la regulación de los impatriados. Para poder ser susceptible de aplicación, el trabajo debe prestarse a distancia y mediante medios exclusivamente informáticos, telemáticos y de comunicación. Además, no es exigible la orden de desplazamiento del empleador, ya que el desplazamiento no tiene por qué ser ordenado por él. La legislación principal relacionada con el teletrabajo es la Ley 14/2013, concretamente en su capítulo V BIS. En los arts. 74 bis y 74 ter Ley 14/2013 encontramos los requisitos relacionados con el teletrabajo, que son principalmente: ser nacional de un tercer Estado; estar autorizado para permanecer en España con el propósito de prestar una actividad laboral o profesional a distancia para una empresa cuyo centro económico de intereses se encuentre en otro país; acreditar que la actividad se puede prestar en remoto y cierta cualificación (“graduados o postgraduados de

universidades de reconocido prestigio, formación profesional y escuelas de negocios de reconocido prestigio o bien con una experiencia profesional mínima de tres años”). Lo cierto es que el régimen del trabajo a distancia presenta problemas tanto a nivel tributario en relación con la competencia entre Estados como alguna contradicción en relación con el criterio de residencia.

5.3.2 Desplazamiento como administrador de sociedades mercantiles

La segunda de las circunstancias es ciertamente novedosa, el desplazamiento a España como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una organización empresarial (art. 93.1.b).2ª LIRPF). En este caso, resulta práctico realizar un desglose del artículo, ya que este admite varios matices. Lo primero que es preciso establecer es una definición de la “condición de administrador”. El administrador de una sociedad implica funciones de representación de la misma, no solo frente a terceros, si no también frente a accionistas y empleados, así como de cierta toma de decisiones. Además, puede ser un cargo retribuido (mediante dinero efectivo o participación en la sociedad, por ejemplo), lo cual es relevante para analizar alguna cuestión.

No obstante, es necesario recordar que todas las situaciones que estoy tratando deben estar marcadas por una ineludible relación de causalidad. En otras palabras, es imprescindible que el no residente en España se desplace como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. Podría ocurrir que, aunque cumpla la condición establecida en el apartado 93.1.a) LIRPF, una persona se traslade a España con motivos ajenos a la adquisición de esta condición de administrador (por ejemplo, para desempeñar una actividad económica) y que esa condición sea accesoria a su estancia. Esta circunstancia le corresponde comprobarla a la inspección de tributos (art. 145 LGT), ya que en función de esta cuestión se beneficiaría del régimen tributando por el IRNR y no por el IRPF.

La verdadera novedad de la regulación vigente aparece en la segunda oración de la disposición mencionada. Considero apropiado visualizar el artículo para la explicación de este cambio en la regulación: “En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá

tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”. Anteriormente, hasta el 31 de diciembre de 2022, cualquier participación en la sociedad implicaba la imposibilidad de su sujeción al régimen, al margen de las entidades vinculadas cuyo tratamiento es similar. Sin embargo, se puede observar que actualmente esta restricción solo se aplica a la participación del administrador en una entidad patrimonial, no a cualquier entidad como se establecía previamente.

Procedamos ahora a realizar el análisis de las entidades patrimoniales y vinculadas, con sus respectivos artículos. La definición de entidad patrimonial se establece en el art. 5.2 LIS⁷ y, con ánimo de completarla, se puede afirmar que se trata de una “sociedad cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario”⁸. Por consiguiente, la restricción en cuanto a la participación solo se encuadra en este tipo de sociedades cuya actividad principal no es económica o profesional, si no que más bien se dedican al tráfico con valores mobiliarios (acciones, intereses de créditos, derechos reales...) e inmobiliarios. En cuanto a la vinculación, en el caso que nos ocupa su tratamiento se relaciona con el art. 18.2 LIS, así como con el párrafo noveno de dicha disposición. La sociedad en cuestión merecería la designación como vinculada siempre que el administrador en cuestión tuviera un 25% de participación en la empresa. En resumen, un trabajador puede beneficiarse del régimen de los impatriados siempre que se desplace a España con la precisa causa de ser administrador de una sociedad, siempre que no participe en una entidad patrimonial con un porcentaje superior al 25%.

Por último, en lo relativo a esta segunda circunstancia, considero oportuno observar como la ha tratado la Dirección General de Tributos en una de las consultas vinculantes⁹ que ha resuelto. No obstante, es previa a la reforma, por lo que, como ya he mencionado, se prohibía una participación superior al 25% en cualquier tipo de sociedad, no solo en las entidades patrimoniales. Por ello,

⁷ LIS, art.5.2: “(...), se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica”; 2014

⁸ <https://dpej.rae.es/lema/entidad-patrimonial>

puntualizaré este aspecto en la consulta y los problemas que pudiesen surgir serán tratados con más profundidad en el apartado siguiente.

Se trata de la consulta *nº V1313-22 de la Subdirección General (SG) de Impuestos Sobre la Renta de las Personas Físicas, con fecha 09/06/2022*. Se trata de un residente fiscal en Suecia al que se le ofrece la posibilidad de participar en una sociedad de responsabilidad limitada española de nueva creación, asumiendo el rol de administrador de forma retribuida. También se le plantea la opción de participar en la entidad en un porcentaje nunca superior al 20%. El sujeto en cuestión no había sido residente fiscal en España en los 10 periodos impositivos previos al eventual desplazamiento a territorio español. El consultante quería saber si se le podía aplicar el régimen de los impatriados del antiguo artículo 93 LIRPF. Para la contestación, la Administración analizaba los tres requisitos por los que podría aplicársele ese régimen. El primero era el temporal (art. 93.1.a) LIRPF) de no haber residido en España durante los 10 periodos impositivos anteriores (en la actualidad, como ya he mencionado, serían 5) al desplazamiento, que se verifica con la exposición del supuesto de hecho realizada. El segundo consistía en constatar que se cumplían las exigencias previstas en el art. 93.1.b) LIRPF, en este caso en su apartado 2º por el desplazamiento como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador. La Administración afirma que se da tanto la relación de causalidad entre el desplazamiento y la asunción de la condición de administrador, como el requisito de la participación menor al 25% para que no se de la vinculación. Por último, se considera que el requisito del artículo 93.1.c) de la LIRPF debe ser objeto de comprobación posterior. Por todo ello, a expensas de la comprobación de este último apartado, el individuo podría aplicar el régimen de los impatriados.

5.3.3 Desplazamiento para realizar una actividad emprendedora

La tercera de las circunstancias en las que puede producirse el desplazamiento para que este beneficio fiscal sea aplicable es la realización de una actividad emprendedora. Se describe en el art. 93.1.b). 3º LIRPF, que remite a la Ley 14/2013, en relación con el art. 113.2 RIRPF, para entender cuándo una actividad

económica merece la calificación de “emprendedora”. Considero apropiado analizar primero los arts. 69 y 70 Ley 14/2013 para después observar la aclaración que establece el Reglamento.

Socialmente entendemos a los emprendedores como a las personas que deciden iniciar una aventura empresarial. A efectos legales, el art. 70.1 Ley 14/2013 la define como “aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España”. A partir de aquí, esa misma disposición prosigue mencionando que se necesitará un informe favorable de Empresa Nacional de Innovación S.A (ENISA), previa solicitud a la Unidad de Grandes Empresas y Colectivos Estratégicos.

Las circunstancias que tendrá en cuenta el ENISA para emitir esa valoración favorable, se recogen en el art. 70.2 Ley 14/2013. Todas ellas se relacionan con corroborar que el proyecto es sostenible y viable a largo plazo, tanto para la empresa en sí como para esta valorada en su conjunto en la economía española. De hecho, no debemos perder la perspectiva de las razones que llevan a la existencia del régimen, ya que una de ellas es la búsqueda de un aumento de competitividad de la economía española y la atracción de talento al país. La primera valoración es la del perfil profesional del solicitante y su implicación en el proyecto. En este sentido, lo que probablemente se tenga en cuenta será su experiencia empresarial previa, su formación académica o la forma en que sus habilidades y competencias pueden contribuir al éxito del proyecto. Además, no es extraño que en estas actividades puedan cohabitar varios socios, por lo que también se tendrá seguramente en cuenta su comportamiento intragrupal así como su participación activa y eficiente en la empresa. La segunda valoración es la del plan de negocio, pasando ya a la actividad económica en sí. En este punto el órgano querrá atestiguar que el proyecto empresarial se adapta al mercado actual, que cubre alguna necesidad en la sociedad, que posee una estrategia sólida o que tiene una estructura financiera fiable. Es importante saber de qué manera puede contribuir el proyecto en cuestión a la innovación y al atractivo del tejido empresarial español. Para ello, un proyecto exitoso siempre debería contar con una estrategia clara, tanto en términos de misión, visión y valores, como en lo relativo a una financiación sostenible (no sólo teniendo en cuenta la inversión o capital inicial, si no también los préstamos o subvenciones que probablemente se

necesitarán). Por último, como una especie de cajón de sastre de las dos valoraciones previas, se encuentra el análisis del valor añadido del proyecto a la economía española. Si lo comentado anteriormente es percibido positivamente, seguramente tendrá pilares suficientes para aportar empresarial y socialmente en España.

Una vez aclarados los términos en los que una actividad económica se consideraría “emprendedora”, es necesario tratar cómo se encuadra esta actividad en el régimen de los impatriados. En este sentido, lo importante es determinar qué permiso o autorización precisaría un empresario extranjero que tomara la decisión de emprender en España. Con base en los arts. 69, 70.1 Ley 14/2013 y 113.2 RIRPF podemos distinguir dos supuestos¹⁰. El primero es aquel en el que la persona proviene de un país que no es Estado Miembro de la UE, en cuyo caso necesitará la autorización de residencia del art. 69 Ley 14/2013 previamente al desplazamiento a España. Ese artículo remite al art. 62 Ley 14/2013, que establece los requisitos generales y dispone que esa eventual autorización tendrá una vigencia temporal de 3 años, prorrogables por 2 años más hasta poder obtener la residencia permanente a los 5 años. El segundo supuesto es el de un contribuyente procedente de la UE, en cuyo caso el trámite es el previamente estudiado, con el único requisito del informe favorable del ENISA.

Estos trámites son necesarios para obtener el permiso con el que poder ejercer la actividad emprendedora en España. Todo ello sin perjuicio de la ya explicada relación de causalidad que rige para todas las circunstancias que motivan el desplazamiento.

5.3.4 Desplazamiento de profesionales de alta cualificación

La última circunstancia que recoge el art. 93.1.b) LIRPF en su apartado cuarto es, dentro de las actividades económicas, la que se produce por los servicios que

¹⁰ GARCÍA SPÍNOLA, LUIS: “Aspectos prácticos del nuevo Régimen especial de trabajadores impatriados”; *Revista Técnica Tributaria*, N° 143, Sección Práctica Profesional, Cuarto trimestre de 2023, AEDAF, pág. 6

prestan los profesionales altamente cualificados. Al igual que con las demás, procedo a desglosar el artículo en cuestión.

Se puede observar una clara estructura en la disposición. Los protagonistas son los profesionales altamente cualificados que realicen alguna de estas actividades por cuenta propia: prestación de servicios a empresas emergentes o realización de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación. Para obtener una aproximación al concepto de “profesional altamente cualificado”, el art. 113.2 RIRPF, en su segundo párrafo, remite al art. 71 Ley 14/2013¹¹. A lo largo de este artículo podemos encontrar referencias a lo que entiende la ley por ese concepto¹²: trabajadores con formación superior (grados universitarios o formación profesional de grado superior), especialistas con experiencia profesional de 3 años o profesionales con competencias y habilidades que sean precisas para optar a una determinada oferta de empleo y demuestren experiencia efectiva de al menos 5 años. Pensando en algunos ejemplos concretos que encajarían en esta definición podemos referirnos principalmente a profesionales relacionados con la puesta en marcha de proyectos que impliquen habilidades de gestión (directivos de grandes empresas) o que por su materia precisen determinadas habilidades de ámbitos técnicos como pueda ser un científico o un economista.

Como ya he mencionado, para poder encuadrarse dentro de esta circunstancia, la primera actividad que pueden realizar este tipo de trabajadores es la prestación de servicios a empresas emergentes. Al margen de lo que fácilmente se entiende por emergente (que no lleve mucho tiempo en funcionamiento; que se encuentra en fase de ascenso...), el art. 3 Ley 28/2022 establece las condiciones que debe reunir una organización para conseguir la calificación de “emergente”. No considero necesario profundizar en cada uno de estos requisitos, si no entender que es a este tipo de empresas a las que estos profesionales altamente cualificados deben prestar sus servicios.

¹¹ Art 113.2 RIRPF: “A efectos de lo dispuesto en el artículo 93.1.b).4.º de la Ley del Impuesto se entenderá como profesionales altamente cualificados a aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la citada Ley 14/2013”.

¹² GARCÍA SPÍNOLA, L.: “Aspectos prácticos del nuevo Régimen especial de trabajadores impatriados”; *Revista Técnica Tributaria*, N° 143, Sección Práctica Profesional, Cuarto trimestre de 2023, AEDAF, pág. 3.

En cuanto a la segunda actividad, se trata de las “actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación”. El art. 113.2 RIRPF, en su párrafo cuarto, indica que se considera que se llevan a cabo ese tipo de actuaciones en los supuestos del art. 72.1 Ley 14/2013. De nuevo, no considero crucial adentrarme en cada uno de ellos, pero algunos ejemplos concretos podrían ser: científicos (de laboratorio u orientados a la medicina), docentes que colaboran con entidades mediante sus labores de investigación o ingenieros de desarrollo de procesos, productos y servicios.

A continuación, es momento de, al igual que en la actividad económica anterior, tratar los requisitos relativos a los permisos de residencia. De nuevo, hay que diferenciar entre los dos supuestos que se están tratando de la misma disposición.

Los profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes, con base en el art. 119.2. 2º párrafo, letra f) RIRPF, deben realizar tres actuaciones previas comunicativas a la AEAT principales antes del desplazamiento a territorio español. La primera es la acreditación de la condición de profesional altamente cualificado. Al igual que ocurría con las actividades emprendedoras, la legislación diferencia entre los trabajadores por cuenta propia que se desplazan desde un país de la UE y los que lo hacen desde un Tercer Estado¹³. Los que proceden de países “extranjeros” (denominación que utiliza la Ley 14/2013 para referirse a los ciudadanos de Terceros Estados) deben aportar la autorización de residencia prevista en el art. 71 Ley 14/2013, con los requisitos y vigencia que ahí se indican; los desplazados desde países comunitarios necesitan aportar un “documento justificativo”. La segunda actuación es la referida a acreditar “la inscripción como empresa emergente en el Registro Mercantil o en el Registro de Cooperativas competente a la que preste servicio, salvo que exista un procedimiento habilitado para la comprobación online de esa circunstancia”. Para que pueda inscribir la hipotética empresa emergente en el Registro, esta deberá acreditar los ya mencionados requisitos previstos en el art. 3 Ley 28/2022. Por último, el contribuyente deberá justificar la prestación de sus servicios por cuenta propia a la empresa emergente. En este sentido, se entiende que debe demostrar que los servicios que presta a la empresa con relevantes para su buen

¹³ La diferencia se basa en las libertades de circulación otorgadas a los ciudadanos de la UE en su territorio. En este caso operaría la libertad de establecimiento.

desarrollo. Por ejemplo, podría aportar la actividad o inversión que realiza o justificar mediante datos dicha importancia para la organización emergente.

En cuanto al profesional que realiza actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, según el art. 119.2. 2º párrafo, letra g) RIRPF en relación con el art. 113.2 RIRPF, la documentación exigida es la siguiente: tal y como ocurre con los supuestos anteriores, si el desplazado proviene de un Tercer Estado necesita una autorización de residencia especial, que en este caso está prevista en el art. 72 Ley 14/2013 y aún también la justificación de la realización de esas actividades; si el profesional se desplaza desde un país de la UE debe aportar un documento que justifique que efectivamente realiza unas actividades con esas características (basándose en los requisitos ya mencionados recogidos en el art. 72.1 Ley 14/2013).

Por último, es necesario comentar el último requisito que establece el art. 93.1.b). 4º LIRPF. Todo lo mencionado previamente se aplica siempre que el profesional desplazado obtenga, a partir de la prestación de estos servicios o realización de estas actividades, “una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal”. Por ende, para poder aprovecharse del beneficio fiscal que aporta este régimen, si accede a él como consecuencia de la realización de lo establecido en este artículo, puede obtener unos rendimientos del trabajo de un máximo del 60% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

5.4 Obtención de la renta en España sin establecimiento permanente

Hasta ahora hemos estudiado dos de las tres condiciones para que un trabajador pueda acceder al régimen (criterio temporal y circunstancias en las que debe producirse el desplazamiento). La última de ellas es la que se establece en el art. 93.1.c) LIRPF: “que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b). 3.º y 4.º de este apartado”. Como se puede observar, si obtiene rentas mediante un establecimiento permanente pero el desplazamiento se produce como consecuencia de la realización de una actividad emprendedora, de la prestación de servicios a empresas emergentes o de

actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, el régimen de impatriados sí resulta aplicable.

A efectos de analizar esta materia relativa a los establecimientos permanentes, el art. 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (MCOCDE) proporciona una descripción exhaustiva de estos. Concretamente, sus dos primeros apartados incluyen tanto una definición como unos ejemplos concretos de lo que sería un establecimiento permanente¹⁴.

Para entender de una mejor manera su significado y su relación con el régimen de impatriados, veamos un ejemplo práctico.

Imaginemos un trabajador “X” residente en Italia, que es socio mayoritario de una entidad cuya actividad principal se dirige a la industria de la metalurgia. Aunque la sede se encuentra en Roma, posee una fábrica en Zaragoza, España, la cual dirige el director de producción designado por “X”. Si “X” decidiese trasladarse a Zaragoza para pasar más tiempo con su familia española, no podría beneficiarse del régimen del art. 93 LIRPF. La razón reside en el hecho de la obtención de rentas mediante un establecimiento permanente (la fábrica en sí es un establecimiento permanente por el art. 5.2.d) MCOCDE), sin que se produzca el desplazamiento como consecuencia de la realización de una actividad emprendedora o en calidad de profesional altamente cualificado.

No obstante, cambiemos ligeramente el supuesto. Aún teniendo la fábrica en Zaragoza, “X” es un reputado investigador en materia de medioambiente. La sociedad “Z”, con sede en Sevilla, España, contacta con él para que colabore activamente en la realización de un proyecto que pretende que las cintas de nieve de las estaciones de esquí sean más sostenibles. Además, para un contacto más cercano con la gerencia, “Z” le solicita que se desplace a Sevilla hasta la finalización e implantación del estudio, lo que él acepta. Por su participación en este proyecto, sus ingresos van a ser ampliamente mayores de lo que obtiene por la fábrica española (aproximadamente de un 60%). En este caso sí que podría optar al beneficio fiscal por el desplazamiento por las siguientes razones: desde que se mudó a Italia en el año 2003 nunca ha vuelto a ser residente en España, por lo que

¹⁴ Esta descripción del establecimiento permanente es la base de algunos manuales que enseñan el concepto de forma didáctica. Véase: “Lecciones de Derecho Financiero y Tributario II”, pág. 244, Prensas de la Universidad de Zaragoza.

cumple el criterio temporal; el desplazamiento se produce como causa de una actividad de innovación y desarrollo y, por último, pese a obtener rentas por un establecimiento permanente, esto no es óbice por desplazarse como consecuencia del mencionado proyecto (además, cumple el requisito de que las rentas obtenidas por la actividad de innovación representen más del 40% de la totalidad de sus rendimientos).

Al igual que anteriormente he tratado una consulta de la DGT anterior a la renovación del régimen de 2023¹⁵, en esta materia la DGT sí ha contestado a una consulta con fecha de 17 de octubre de 2023 y, por lo tanto, posterior a dicha novedad legislativa. Se trata de la consulta nº V2817-23. En este caso, se trata de no residente en España que es propietario de una serie de inmuebles en este país. La gestión de los mismos la realiza mediante una persona contratada a tiempo completo y con capacidad para contratar en su nombre, por lo que es un establecimiento permanente. Sin embargo, recibe una oferta de trabajo en España que desea aceptar. Si lo hace, dejaría de contar con los servicios del gestor (cerrando así el establecimiento permanente) y pasaría a tributar por las rentas como rendimientos del capital inmobiliario obtenidos sin mediación de establecimiento permanente. Realiza tres consultas a este respecto, de las cuales solo una de ellas está relacionada con nuestro ámbito: la cuestión sobre si podría tributar por el régimen del art. 93 LIRPF. La DGT, siguiendo los mismos pasos que yo he realizado en el anterior ejemplo, llega a la conclusión de que sí podría. Pero recuerda que es imprescindible que, tal y como ha señalado el consultante, cierre el establecimiento permanente, ya que de lo contrario no sería susceptible de beneficiarse del régimen por el art. 93.1. c) LIRPF.

Con estos dos ejemplos queda cubierta la problemática a este respecto. Existen otras cuestiones que han sido objeto de controversia en relación con el concepto de establecimiento permanente, pero que no considero apropiado tratarlas en este trabajo.

¹⁵ Pág. 17 de este trabajo, consulta nº V1313-22

5.5 Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

La única previsión que hace la ley a este respecto es la contenida en el art. 93.1 LIRPF, que establece que el contribuyente que ejerza la opción quedará sujeto por obligación real en el IP.

La lógica que sigue la legislación en este caso es la de considerar que, aunque alguien patriado se le considere contribuyente por el IRPF (Puesto que tiene su residencia habitual en territorio español), al ajustarse la tributación conforme al IRNR se considera que no es residente a efectos del IP.

Esto implica que impatriado tributará exclusivamente por la titularidad de bienes o derechos que se sitúen o deban cumplirse en territorio español.

VI. LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN AL CÍRCULO FAMILIAR DEL CONTRIBUYENTE

La última reforma del régimen supuso, como ya se ha visto, la ampliación de los grupos o colectivos que pueden beneficiarse de él. Además de los grupos de trabajadores, también se incluyeron entre esos posibles beneficiarios miembros del núcleo familiar del impatriado. Esta cuestión se regula en el art. 93.3 LIRPF, en relación con el desarrollo reglamentario por el RIRPF.

No obstante, el artículo especifica lo que cabe entender por núcleo familiar: el cónyuge del trabajador desplazado “y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos”. No obstante, para poder ser susceptibles de aplicársele el régimen, deben cumplir una serie de condiciones, recogidas en los apartados a), b), c) y d) del citado precepto.

La primera de ellas es relativa al período en el cual debe producirse el desplazamiento de estos familiares. Pueden trasladar su residencia¹⁶ a España antes, durante o después del cambio de residencia del contribuyente desplazado. Si se desplazan al mismo tiempo que el trabajador impatriado no hay ninguna objeción a este respecto, pero de producirse en un momento anterior o posterior la legislación sí realiza alguna puntualización. Con base en el art. 113.3. 2º párrafo RIRPF, los familiares no pueden adquirir su residencia fiscal antes del primer período impositivo en el que resulte el régimen de aplicación para el trabajador desplazado. Además, en caso de desplazarse en un momento posterior, en virtud del art. 93.3.a) LIRPF en relación con el art. 113.3. 2º párrafo RIRPF, no pueden hacerlo una vez ha finalizado el mencionado primer período impositivo para el contribuyente impatriado. Ilustrémoslo con un ejemplo: Pablo es un nacional francés que recibe una oferta de trabajo de una empresa con domicilio en Madrid. Acepta la oferta y cambia su residencia a Madrid el día 30 de marzo de 2024, por lo que durante ese año y los cinco siguientes se beneficiará del régimen de los trabajadores desplazados. Además, está casado y tiene un hijo de 19 años, familiares con los que vivía en Francia. Para que su cónyuge y su hijo puedan

¹⁶ Recordar que, a efectos de determinar la residencia fiscal, se aplica lo dispuesto en el art. 9 LIRPF.

beneficiarse también, pueden, o bien efectuar el cambio de residencia el mismo día que Pablo, o bien hacerlo antes del día 1 de enero de 2025, porque ya habría terminado el período impositivo¹⁷ de 2024. Sin embargo, si estos familiares ya residían fiscalmente en Madrid en 2023, ya no sería posible extender la aplicación del régimen.

Las condiciones establecidas en los apartados b) y c) del art. 93.3 LIRPF (“que adquieran su residencia fiscal en España” y “que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo”) no plantean problemas, pues su análisis es similar al ya realizado anteriormente para el trabajador desplazado principal.

En cuanto a la última condición, su estudio lo efectuaré en el siguiente apartado, que trata el funcionamiento del régimen.

¹⁷ Arts. 12 y 13 LIRPF: siempre que no se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, el período impositivo será el año natural.

VII. FUNCIONAMIENTO Y VENTAJA FISCAL DE LA OPCIÓN

Como resultado de la elección de este régimen por aquellos trabajadores que cumplan las condiciones descritas previamente, se puede optar por la aplicación de las reglas del IRNR aun manteniendo la condición de contribuyente por el IRPF. No obstante, la aplicación del IRNR no es directa, ya que existen una serie de especialidades contenidas en el art. 93.2 LIRPF, en relación con el art. 114 RIRPF.

En primer lugar, el art. 93.2.a) LIRPF deja sin aplicación algunos preceptos de la LIRNR, como los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 de la mencionada ley. Esto tiene total sentido ya que, como ya se ha explicado previamente, los elementos personales como la residencia fiscal o la condición de contribuyente se determinan conforme a la normativa del IRPF. Lo que sí es más interesante es el hecho de que algunas rentas que se considerarían exentas para un no residente (art. 14 LIRNR) no lo estarían para un impatriado, a excepción de los rendimientos del trabajo en especie regulados en el art. 42.3 LIRPF (servicios de comedor, cuotas a entidades aseguradoras, servicios educativos, transporte y entrega de acciones o participaciones de la empresa o del grupo). Por ello, algunas rentas del art. 7 LIRPF como las indemnizaciones por despido o determinadas prestaciones públicas no estarían exentas para el impatriado.

En segundo lugar, otra ventaja que presenta el régimen de impatriados es el hecho de que no se tribute realmente por la renta mundial del contribuyente. De hecho, en caso de que el trabajador desplazado obtenga rendimientos de una fuente extranjera, solo se considerarán obtenidos en España (estando sujetos a IRPF) los que provengan de una actividad calificada como emprendedora o de rendimientos del trabajo, todo ello con base en el art. 93.2.b) LIRPF. En resumen, solo se tributa por obligación personal¹⁸ (independientemente de quien sea el pagador de los rendimientos del trabajo o de dónde se realice la actividad emprendedora) en estos casos que prevé la ley. No obstante, esta previsión solo será de aplicación durante los seis períodos impositivos en los que el régimen mantenga su vigencia.

¹⁸ ALMAGRO MARTÍN, CARMEN.: *Régimen Fiscal de Los Trabajadores Impatriados y Expatriados en el IRPF*, Dykinson, S.L., 2019, pág 133.

En tercer lugar, como parte central de este apartado, hay que desarrollar la liquidación del impuesto.

Base imponible

La determinación de la base imponible se realiza conforme a lo establecido en el art. 24 LIRNR, en relación con el art. 93.2.c) LIRPF. Se acumulan todas las rentas que se hayan obtenido en España por el contribuyente (teniendo en cuenta lo mencionado previamente para las actividades emprendedoras y los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero) sin compensarse entre ellas. De esta forma, se previene la posibilidad de minorar la base imponible a través de la compensación entre las diferentes rentas¹⁹.

Base liquidable

Al no aplicarse ninguna reducción, la base liquidable será igual a la base imponible. No obstante, deberán diferenciarse del resto de rentas las mencionadas en el art. 25.1.f) LIRNR (dividendos y participaciones en fondos propios; rendimientos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias por la transmisión de elementos patrimoniales).

Cuota íntegra

La cuota íntegra se determina aplicando las escalas establecidas en el art. 93.2.e) LIRPF, diferenciando entre rentas como se ha explicado en el subapartado previo. Es aquí donde se plasma la verdadera ventaja del régimen de los impatriados, ya que desaparece un principio fundamental del IRPF como es el de progresividad. En la liquidación del IRPF existen distintos tramos a medida que las rentas obtenidas tienen un importe mayor; sin embargo, si el trabajador desplazado opta por el régimen de impatriados tributará por el 24% hasta una base liquidable de 600.000 euros y por el 47% en adelante.

¹⁹ VAQUERA GARCÍA, A.: “Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados”, *Crónica tributaria*, núm. 179/2021 (131-167), 2021, pág. 161.

Así, se puede observar cómo este régimen se prevé para personas que obtienen ingresos altos y que, previsiblemente, serán aquellos tipos de profesionales a los que se pretende incentivar su desplazamiento a territorio español.

Para las rentas del art. 25.1.f) LIRNR integradas en la base liquidable, la escala no es tan simple, si no que es la prevista en el art.93.2.e).2º LIRPF.

Cuota diferencial

El último paso será minorar la cuota íntegra en las deducciones previstas en el art. 114.2.b) RIRPF para hallar la cuota diferencial.

En primer lugar, serán deducibles los importes previstos en el art. 26 LIRNR, mencionándose expresamente los pagos a cuenta del IRNR.

En segundo lugar, ya se ha mencionado que se entienden obtenidos en el extranjero y no en España los rendimientos del trabajo y de actividades emprendedoras realizados fuera de territorio español. A este respecto, resultará de aplicación la deducción por doble imposición internacional regulada en el art. 80 LIRPF, con el límite del 30% de la cuota íntegra de estas rentas.

Retenciones e ingresos a cuenta

El art. 93.2.f) LIRPF remite al reglamento para la determinación de los pagos a cuenta del impuesto, precisando que se realizará conforme a la normativa del IRNR. Sin perjuicio de la regulación reglamentaria, la misma ley prevé la regla principal, estableciendo que por debajo de 600.000 euros (de rendimientos netos del trabajo procedentes de un pagador) el porcentaje de retención o ingreso a cuenta será del 24% y por encima de esa cantidad será del 47%.

El RIRPF, en su art. 114.3, también remite a la normativa del IRNR (concretamente a los capítulos relativos a rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente) y prevé los mismos porcentajes de retención mencionados.

Por lo tanto, en cuanto al cálculo de los pagos a cuenta la importancia reside en la normativa del IRPF, sin perjuicio de que en la propia del IRNR se regulen, por ejemplo, los sujetos obligados a retener y las rentas sometidas a retención (art. 31 LIRNR).

VIII. PRINCIPALES PROBLEMAS DETECTADOS

A continuación, procedo a poner de manifiesto algunas cuestiones problemáticas en relación con el régimen. alguna de ellas ya ha sido objeto de manifestación por parte de la AEAT, mientras que otras aún se encuentran pendientes de estudio o solución.

Inseguridad jurídica

A lo largo de la vigencia de este régimen se ha podido observar como este ha sido objeto de varias reformas, tanto en cuestiones cuantitativas (por ejemplo, con respecto a los períodos impositivos previos en los que no has podido ser residente fiscal en España para poder ser el régimen susceptible de aplicación) como cualitativas (cambios en los supuestos y circunstancias en las que resulta de aplicación²⁰).

Obviando un hecho habitual como son las reformas legislativas, lo cierto es que esta es una materia en la que la aplicación o no del régimen puede ser muchas veces determinante para que una persona opte o no por el desplazamiento a territorio español. Imaginemos que un individuo se traslada a España para comenzar una actividad calificada como emprendedora y opta por el régimen de los trabajadores impatriados en virtud del art. 93 LIRPF²¹. Disfruta de este beneficio fiscal pero, al igual que ocurrió con los deportistas profesionales, se introduce una reforma del régimen por la que se excluyen las actividades emprendedoras como un caso que se incluye dentro del ámbito de aplicación. A partir de ahí, comenzaría a tributar por la escala progresiva del IRPF y no por los tipos fijos que se establecen en el régimen.

No debemos olvidar que el fundamento de esta opción es la atracción de personal cualificado a España en el entorno internacional actual. Sin embargo, junto a ello también hay que recordar que este beneficio fiscal también pretende compensar de alguna forma los gastos que supone el desplazamiento a otro país. Continuando con el ejemplo anterior, a ese emprendedor el desplazamiento a España le habrá supuesto gastos en términos económicos (adquisición de vivienda, transporte,

²⁰ Véase, por ejemplo, que los deportistas profesionales fueron excluidos del régimen con la reforma operada en el año 2014; o la inclusión de las actividades económicas ya tratadas.

²¹ Art. 93.1.b).3º LIRPF

local para realizar su actividad...), morales (por el hecho de abandonar su país y quizá a su familia) o burocráticos (todos los gastos temporales y también económicos relativos a la adquisición de diferentes permisos como los de residencia o los de realización de la actividad en el país de destino). El régimen de los impatriados también sirve para cubrir esos gastos e incentivar de esta forma el desplazamiento. Por ello, si repentinamente se le excluye del régimen, probablemente a esta persona el traslado a España ya no le sería rentable.

Además, la duración limitada del beneficio fiscal también puede proporcionar cierta incertidumbre sobre la situación económica del impatriado en el futuro. No obstante, en mi opinión, aunque es una cuestión a tener en cuenta, considero necesario introducir un límite temporal a la opción por el régimen, ya que, de todos modos, son contribuyentes por el IRPF. Este máximo temporal debe servir para facilitar la adaptación del desplazado durante los primeros años de su estancia en España.

Los problemas de doble imposición

Esta problemática surge con la presunción que establece el legislador de considerar que todos los rendimientos que obtenga el impatriado procedentes del trabajo o de actividades emprendedoras se considerarán percibidos en España. En la práctica, esto quiere decir que si un impatriado que ejerce la opción tiene un pagador holandés, Holanda no tiene por qué ver limitada su capacidad de que esta persona tribute en la fuente de los rendimientos. Todo ello sin perjuicio de que debido a la previsión del art. 93 LIRPF esos mismos rendimientos también se puedan considerar obtenidos en España.

La solución parecería a priori sencilla, aplicando los convenios de doble imposición (CDI) suscritos por España y otros Estados Contratantes. No obstante para poder aplicar estos convenios debe considerarse a una persona residente en un Estado miembro, cuestión que se regula en el art. 4.1 MCOCDE. Esta disposición establece que no se considerará residente 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”. Este supuesto es el que ocurre en este caso, ya que aunque la fuente sea extranjera el legislador español configura que los rendimientos se obtienen en España.

Esta parece la razón de que el art.114. RIRPF la deducción por doble imposición internacional regulada en el art. 80 LIRPF. Esta previsión ya se había mencionado a la hora de tratar el funcionamiento del régimen, pero consideraba pertinente tratar el origen y causa de la misma.

Problemas relacionados con el término “residencia fiscal”²²

El art. 93.1 LIRPF establece que es la residencia fiscal lo que debe obtenerse como consecuencia del desplazamiento a territorio español por las circunstancias que permiten la aplicación del régimen.

Esta especificación nos obliga a interpretar ese término, ya que aunque se sobreentiende que el artículo se refiere a la residencia en términos de pago de tributos, lo cierto es que la expresión que la LIRPF utiliza para referirse a la residencia es “residencia habitual” y no “residencia fiscal”.

En mi opinión, la interpretación correcta es considerar que el art. 93 LIRPF trata de desmarcarse (en parte) del concepto de residencia habitual contenido en el art. 9 LIRPF. La clave está en qué la residencia se debe motivar por un desplazamiento efectivo, siendo esta la razón de que no operen el art. 9.1.b) LIRPF²³ o la presunción relativa a la residencia en caso de que si residan habitualmente en España ciertos familiares²⁴.

Por lo tanto, puede concluirse que el concepto de residencia fiscal en el régimen de impatriados es autónomo, no correspondiéndose en su totalidad con el contenido en la normativa tributaria o en el Derecho civil.

²² ALMAGRO MARTÍN, C.: *Régimen Fiscal de Los Trabajadores Impatriados y Expatriados en el IRPF*, Dykinson, S.L., 2019, pág 113.

²³ Artículo 9.1.b) LIRPF: “1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: ... b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta”.

²⁴ Artículo 9.1 LIRPF: “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

Fundamentación de la exclusión de los deportistas profesionales

Lo primero que cabe indicar a este respecto es que la de los deportistas profesionales es una relación laboral calificada como “especial”. Con esto pretendo puntualizar que es posible encuadrar a estos deportistas dentro de un grupo, como son las relaciones laborales especiales. Para analizar y expresar mi opinión acerca de esta exclusión, voy a mencionar dos relaciones laborales especiales para entender si se diferencian de la de los deportistas profesionales y si es esta diferencia la que determina la imposibilidad de aplicar el régimen a estos profesionales.

Vamos a tratar las relaciones laborales especiales del personal de alta dirección²⁵ y la de los artistas²⁶. Se entiende que exista personal de alta dirección (administradores, directores...) que se incluya dentro del régimen, especialmente con el motivo incluido en el art.93.1.b).2º (desplazamiento como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador en una entidad). Estos profesionales sirven a la misión del régimen de atraer a personal cualificado, en este caso mediante su cargo de administrador en empresas. Por lo tanto, se comprende su inclusión tanto desde una perspectiva de finalidad del régimen como desde la evolución de este en consonancia con el contexto de internacionalización del trabajo.

Analicemos ahora la relación laboral de los artistas. Dichos artistas pueden ejercer la opción que se analiza en este trabajo. Entendemos que los deportistas profesionales se excluyen de la posibilidad de aplicar el régimen de impatriados debido a que en un principio fueron los que en su mayoría se aprovecharon de la ventaja fiscal. Además, también se comprende que realmente no se considere el tipo de trabajador (*target*) que se pretende atraer con esta ventaja. Sin embargo, ¿desempeñan los artistas una función social muy distintas a los deportistas o aportan un valor añadido diferente al país? No pretendo afirmar que deba excluirse también a los artistas, sino simplemente plantear la disyuntiva sobre cuál es el

²⁵ Esta relación laboral especial se regula en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

²⁶ Esta relación laboral especial se regula en el Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos.

fundamento de la exclusión de los deportistas frente a otras relaciones laborales similares.

En un principio se entendía que si se ofrece esta opción fiscal y son principalmente deportistas los que se benefician de ella se quiera poner una limitación, debido a que no se pretende que el régimen se caracterice por ello. No obstante, considero que el hecho de que exista un “salto” en el tipo aplicable del 24% al 47% en función de si los rendimientos íntegros son mayores a 600.000 euros, ya constituye un freno suficiente a que existan deportistas con unos ingresos altos que decidan trasladarse a España únicamente por esta ventaja tributaria. De esta forma, no se pone en tela de juicio la proporcionalidad de una medida tan severa como la exclusión y sigue siendo posible el logro del objetivo pretendido con ella.

IX. CONCLUSIONES

- I. Pese a que el régimen de trabajadores desplazados a territorio español ha ido adquiriendo importancia desde su implantación, no debe olvidarse que se trata de una opción. Considero este matiz relevante porque pese a todas las críticas que puedan hacerse a dicha opción, el trabajador desplazado siempre podrá optar por tributar por el IRPF siempre que cumpla los criterios de residencia. Obviamente esta ventaja fiscal pretende atraer talento a España, por lo tanto, puede resultar un foco de inversión y constituir una ventaja competitiva para el país.

Teniendo en cuenta la evolución de la legislación acerca de la opción considero que vamos en la dirección correcta, sobre todo desde la ampliación del número de circunstancias que pueden constituir un motivo de desplazamiento del trabajador para poder acceder a ella. El hecho de incluir el ejercicio de actividades emprendedoras y la participación en actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación deja entrever que se está poniendo el foco en atraer inversión al país mediante esta herramienta.

- II. No obstante, no debe olvidarse que el régimen ha ido sufriendo modificaciones, de las cuales considero que algunas han tratado el régimen como una opción recaudatoria más y no como una utilidad social de política económica. En esta parte, también creo que tiene mucha influencia (como en cualquier ámbito, realmente) la visión de la situación que se plasma en los medios de comunicación. Por ello, el hecho de que, al menos aparentemente, el análisis de la situación esté pasando más inadvertido considero que beneficia a su correcta aplicación y a su evolución en un futuro.
- III. A lo largo de todo el trabajo se ha ido poniendo de manifiesto que este régimen presenta ventajas en términos fiscales para los trabajadores pero que, sin duda, también puede repercutir positivamente en las empresas. Sin embargo, la intención de los Estados a la hora de implementarlo puede variar en función de la finalidad que se persiga. “Hay regímenes cuya finalidad es la atracción de trabajadores altamente cualificados, y regímenes que atraen trabajadores

cualificados o no— con la finalidad de localizar las correspondientes empresas o centros de decisión empresarial en el Estado que se trate”²⁷.

Para discernir cuál es esta finalidad hay que analizar si existen requisitos que exijan una cierta cualificación del trabajador o, por el contrario, actúa simplemente como modo de atracción para trabajadores extranjeros en función de otras circunstancias. En este último caso, las empresas contratantes se ven favorecidas por el hecho de poder asumir un coste laboral menor, pudiendo negociar con el trabajador impatriado un salario inferior dado que serán conocedoras de que este también asume una menor carga fiscal. Con este planteamiento lo que se busca generalmente es un incentivo para que las empresas quieran invertir en el país en cuestión, generando un mayor atractivo mediante la asunción de menores costes laborales.

Sin embargo, la otra visión es exigir algún tipo de habilidad o cualificación al impatriado para poder beneficiarse de la opción. Desde esta perspectiva se persigue traer talento al país, tratando de motivar que trabajadores con las habilidades que se exigen tomen la decisión de trasladarse al mismo. Ya he mencionado previamente cómo generalmente los regímenes de trabajadores desplazados tratan de cubrir el coste que supone el traslado a un país distinto. Esta es también una forma de atraer a dicho personal cualificado. No obstante, no debe obviarse que las empresas residentes (o con establecimiento permanente) También se benefician en este caso de dichas ventajas. La diferencia está en el foco, ya que mediante la exigencia de un cierto nivel al impatriado se benefician no solo por el menor coste laboral derivado de la ventaja fiscal, sino sobre todo del valor añadido que pueden generar a la organización con sus habilidades.

En mi opinión, a través de la última reforma España se sitúa en una posición híbrida entre ambas visiones. No existe una exigencia como tal en términos de cualificación de los trabajadores impatriados, pero sí que hay una circunstancia de las que debe motivar el desplazamiento que permite la aplicación del régimen a partir de dicha habilidad²⁸.

²⁷ SANZ CLAVIJO, ALFONSO: “Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado”, *Crónica tributaria*, núm 148/2013 (195-213), 2013, pág. 207.

²⁸ Artículo 93.1.b).4º LIRPF: “Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia

- IV. Por último, a título personal la realización de este trabajo me ha servido para comprender el origen de la polémica que rodeaba a los fichajes de deportistas hace unos años. También para reflexionar sobre las facilidades fiscales que deben darse a las personas que se trasladan a otro país con ánimo de construir un futuro prometedor.

El talento escasea y España debe estar a la vanguardia del mismo, por lo que el desarrollo del régimen de los trabajadores desplazados a territorio español debe ser un pilar central de la política fiscal y económica de nuestro país.

de alguna de las siguientes circunstancias: ... 4º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes”.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA GARCÍA, M. LUISA: “El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma.”, *Cuadernos de Formación. Colaboración 1/21*, Volumen 27/2021, Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2021.
- ALMAGRO MARTÍN, CARMEN.: *Régimen Fiscal de Los Trabajadores Impatriados y Expatriados en el IRPF*, Dykinson, S.L., 2019.
- GARCÍA SPÍNOLA, LUIS: “Aspectos prácticos del nuevo Régimen especial de trabajadores impatriados”; *Revista Técnica Tributaria*, Nº 143, Sección Práctica Profesional, Cuarto trimestre de 2023.
- JAIMEZ RUBIO, MARINA: “Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm 15, 2019.
- SANTIAGO MARCOS, DANIEL: “Teletrabajo y regímenes preferenciales: una reflexión sobre el fortalecimiento del régimen español de impatriados”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 143, Sección Estudios, Cuarto trimestre de 2023.
- SANZ CLAVIJO, ALFONSO: “Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado”, *Crónica tributaria*, núm 148/2013 (195-213), 2013.
- TORIBIO BERNÁRDEZ, LUIS: “Ayudas de estado y deporte: los regímenes fiscales preferentes en el mundo del fútbol a la luz del derecho europeo de la competencia”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 128, Sección Estudios, Primer trimestre de 2020.
- VAQUERA GARCÍA, ANTONIO: “Beneficios fiscales de los rendimientos obtenidos por los trabajadores desplazados”, *Crónica tributaria*, núm. 179/2021 (131-167), 2021.

VI. REFERENCIAS DOCUMENTALES

- Consulta de la DGT V0321-17, de 07 de febrero de 2017.
- Consulta de la DGT V0420-23, de 24 de febrero de 2023.
- Consulta de la DGT V0589-20, de 16 de marzo de 2020.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
- Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.
- Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para contribuyentes del Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen, y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.