



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el Impuesto sobre la Renta

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad San Pablo CEU

Resumen: Los deportistas con contrato de trabajo desplazados a territorio español, siendo contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pueden optar por tributar de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, cuyo tipo general de gravamen es del 24 por 100, frente al 43 por 100 que alcanza el IRPF. Aunque el tipo de gravamen es más bajo, hay que considerar la imposición en su conjunto: la tributación por la renta mundial o de fuente española, las desgravaciones y minoraciones de renta —exenciones, detracción por circunstancias personales y familiares, reducciones, gastos y deducciones— y las consecuencias en el Impuesto sobre el Patrimonio cuando el mismo sea aplicable. Además, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 ha modificado este régimen opcional, fijando un límite de 600.000 euros para su aplicación. La nueva medida plantea interrogantes desde el punto de vista constitucional, de interpretación y aplicación, y de incremento de la recaudación.

Palabras clave: Régimen opcional, deportistas, trabajadores desplazados, impatriados, obligación real, gastos deducibles, libertades comunitarias.

Abstract: The athletes with employment contract displaced to the Spanish territory, being taxpayers of single tax on individuals, may opt to pay in accordance with the rules of tax on non-residents income, whose standard rate of tax is 24 per 100, compared with the 43 per 100 that the single tax on individuals reaches. Although the tax rate is lower, the taxation must be considered as a whole: the taxation of worldwide income or Spanish source, tax reliefs and loss of income —exemptions, decrease for personal and familiar circumstances, reductions, expenses and deductions— and consequences on the wealth tax when it is applicable. In addition, the Law on State Budget for 2010 has modified this optional system, setting a limit of 600.000 euros for its implementation. The new measure raises questions from a constitutional, interpretive and applicative point of view.

Keywords: Optional rules, athletes, employees displaced, impatriates, real obligation, deductible expenses, Community freedoms.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. REQUISITOS PARA EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN: LA MODIFICACIÓN DE LA LPGE
3. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA OPCIÓN
4. ASPECTOS TEMPORALES DEL RÉGIMEN
5. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD Y APLICABILIDAD EN LA NUEVA REGULACIÓN
6. CONCLUSIONES

1. INTRODUCCIÓN

Desde el 1 de enero de 2004, la Ley 62/2003, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo un nuevo régimen especial para trabajadores desplazados, en cuya virtud las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, pueden optar por tributar por el IRNR, manteniendo la condición de contribu-

yentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes (art. 93 LIRPF y arts. 113 a 120 RIRPF).

Este sistema pretende fomentar el desplazamiento a España de trabajadores especialmente cualificados –altos ejecutivos, científicos e investigadores de fama internacional–, permitiéndoles eludir la tributación progresiva y por la renta mundial del IRPF, pagando sólo el porcentaje correspondiente al impuesto sobre la renta de no residentes por los rendimientos obtenidos en España¹. Se trata de atraer determinadas actividades estratégicas en sectores que quieren incentivarse mediante la residencia en España de los principales ejecutivos y dirigentes e investigadores de empresas extranjeras, aunque la norma alcanza de lleno a deportistas con relaciones laborales especiales². Esta competencia viene también impuesta, por otra parte, por la libertad de movimientos de personas y capitales en un mercado único.

Hace más rentables los desplazamientos del personal cualificado de las empresas residentes que realizan operaciones internacionales y favorece la competitividad y el crecimiento de las empresas residentes en territorio español al facilitar la contratación de capital humano cualificado de otros países³.

Este régimen opcional ha sido amplificado en los últimos meses a través de los medios de comunicación sacando a colación el supuesto de los futbolistas de élite extranjeros, ante la modificación fraguada por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. En este estudio analizaremos la regulación de esta opción legal, así como su modificación a la luz del derecho comunitario y constitucional.

Para una mejor comprensión de la cuestión que vamos a abordar es preciso delimitar brevemente los caracteres básicos de la obligación personal y real de contribuir.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), regulado por la Ley 35/2006, se aplica en todo el territorio español, que comprende el territorio peninsular, las Islas Baleares, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla y sus dependencias. Con carácter general, son contribuyentes de este impuesto las personas físicas residentes en España, sean de nacionalidad española o extranjera, siendo gravados en el IRPF por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. El gravamen se personaliza atendiendo a las circunstancias personales y familiares, operando diversas exenciones, reducciones y deducciones. Tiene una tarifa progresiva que va del 24 al 43 por 100 para la base imponible general: rendimientos del trabajo, de actividades económicas, rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos del capital mobiliario que no sean renta del ahorro, rentas imputadas y ganancias por adquisición (premios, indemnizaciones, etc.). Y la base imponible del ahorro tributa desde el 1 de enero de 2010 al 19 por 100 hasta 6.000 euros y al 21 por 100 el exceso –hasta 2009 al 18 por 100–: dividendos, intereses y ganancias de patrimonio por enajenación (venta de acciones o de inmuebles, reembolso de fondos de inversión, etc.).

El legislador utiliza tres criterios alternativos para considerar a un sujeto residente en España a efectos de su contribución por el IRPF⁴:

- vinculación física, entendida como permanencia en territorio español más de 183 días durante el año natural;
- vinculación económica, por radicar en España el «núcleo principal o la base de sus actividades o

1. Aunque el tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: fomentar determinadas actividades, propiciar la creación de empleo, disuadir la generación de externalidades negativas, etc. Es curioso que la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003 no menciona las razones de la modificación legal.
2. Aunque la presentación oficial de dicho régimen opcional se proclama incentivador de la venida de ejecutivos extranjeros a empresas españolas, sean cabeceras, holdings o filiales de multinacionales, el alcance de la norma excede, con mucho, ese escenario, como afirma CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, Valencia, 2ª ed. 2007, p. 253.
3. DE PALACIO RODRÍGUEZ-SOLANO, J., «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», IEF, 2006, p. 196.
4. Seguimos aquí la terminología utilizada por ANIBARRO PÉREZ, S., *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, Lex Nova, Valladolid, 2008, pp. 141 y ss.

intereses económicos, de forma directa o indirecta» –más restringido que el «centro de intereses vitales» utilizado por el Modelo de Convenio de la OCDE⁵;

– vinculación familiar, mediante la presunción iuris tantum de residencia del contribuyente si residen su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad. Determinada la residencia de todos éstos sólo podría desvirtuarse la presunción acreditando la residencia fiscal en otro país.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR), regido por el RDLeg 5/2004, se aplica también en todo el territorio español, pero sus contribuyentes son las personas físicas y las entidades, con o sin personalidad jurídica⁶, no residentes, y sólo serán gravados por los rendimientos, ganancias patrimoniales o imputaciones de renta producidos en territorio español. Los deportistas desplazados, el año en que llegan a España pueden estar en obligación real de contribuir, por no tener la residencia habitual en nuestro país, pero el resto de años lo normal será que tributen por obligación personal.

Además, los criterios de tributación dependerán de dos circunstancias: primero, de la existencia o no del llamado establecimiento permanente⁷, segundo, de que haya o no un convenio para evitar la doble imposición con los otros Estados en que se obtengan rentas.

Respecto al primer punto, estamos analizando el régimen de los deportistas con contrato laboral. Por tanto, si ejercen la opción legal, tributarán como no residentes sin establecimiento permanente, es decir, por el importe íntegro de cada una de las rentas obtenidas en España, individualmente consideradas, salvo las de actividades o explotaciones económicas, donde son deducibles los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros. En este supuesto se está tramitando una reforma a través de un Proyecto de Ley que modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, con el fin de permitir la deducción de determinados gastos a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, como se verá después, pero no se personaliza el gravamen ni se aplican las reducciones y deducciones del IRPF salvo excepciones. El IRNR para los no residentes sin establecimiento permanente tiene, con carácter general, un tipo fijo del 24 por 100 en el primer grupo de rentas, eso sí, calculado sobre la renta íntegra. En cuanto a los dividendos, intereses y ganancias de patrimonio tributan al 19 por 100 a partir de 2010 (el 18 por 100 hasta 2009⁸), sin que opere el 21 por 100 de los residentes.

En cuanto al segundo aspecto, si concurren tratados o convenios internacionales prevalecen sobre las normas internas, impidiendo la aplicación de éstas. Según el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante MC OCDE), normalmente la imposición será en el Estado de residencia⁹. Sin embargo, se permite la imposición en el Estado de la fuente en los servicios de naturaleza artística y deportiva, y en materia de cánones España ha

5. La Ley no define en su art. 9 el «núcleo principal o base de actividades o intereses económicos». A nivel interno para fijar la residencia en una Comunidad Autónoma se utiliza como segundo criterio el «principal centro de intereses» (art. 72 LIRPF), considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta: Rendimientos de trabajo de actividades económicas del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles. Estos componentes de renta tienen la virtud de ser fácilmente territorializables, a través del centro de trabajo en los rendimientos del trabajo, del centro de gestión en los RAE o del lugar en que radiquen los inmuebles. Sin embargo este criterio no sirve cuando entra en juego la posible residencia fiscal en otro país. Convendría unificar y clarificar la regla de intereses económicos.

6. La inclusión de los entes sin personalidad en el IRNR se produjo a partir de 2003, y es similar al de los entes en régimen de atribución de rentas en el IRPF.

7. Lugar físico donde se desarrolle la actividad más de seis meses –instalación industrial, comercial o profesional–, y agencias o representaciones autorizadas para contratar a nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

8. No se aplica el 21 por 100 lo que contravendría el principio de igualdad aunque sería válido desde el punto de vista del Derecho comunitario, como se verá después.

9. Salvo que exista un establecimiento permanente en el Estado de la fuente (art.5 MC OCDE), al que se considera fiscalmente como un ente con personalidad tributaria propia pese a carecer de personalidad jurídica, como observó la STS de 6 de noviembre de 2004. Según el Tribunal Supremo «al establecimiento permanente con actividad continuada se le considera fiscalmente como un ente con personalidad tributaria propia que se somete a gravamen siguiendo las mismas reglas que son de aplicación a los sujetos pasivos por obligación personal, aunque limitadas al beneficio obtenido en territorio español», pero no tiene «una personalidad jurídica propia, distinta de su matriz» (RJ 2004, 7836). Ello obedece a que en el MC OCDE los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras, de modo que una empresa no pagará impuestos si no tiene un establecimiento permanente, en los términos definidos en el convenio.

formulado una reserva al criterio general de sujeción que permite que en la mayoría de los Convenios firmados se puedan gravar los cánones en el Estado de la fuente¹⁰.

En suma, los no residentes sin establecimiento permanente, junto a la característica básica de tributar por la renta obtenida en España y no por la mundial, tienen la singularidad de tributar por cada rendimiento separadamente, sin poder deducir los gastos, y a un tipo generalmente proporcional, mientras que el IRPF configura la llamada base imponible general como el conjunto de rendimientos netos, con determinadas reducciones, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente, y la somete a una tarifa progresiva.

Por eso es primordial delimitar el concepto de residencia habitual, pues permitirá determinar el impuesto aplicable en cada caso, si es residente acumulando la renta neta mundial que integre la base imponible general (donde se incluyen los rendimientos del trabajo), sometiéndola a una tarifa progresiva y personalizando el gravamen; y si es no residente sin establecimiento permanente gravando separadamente cada rendimiento obtenido en España a un tipo proporcional. Y la base imponible del ahorro se somete a un doble tipo en los residentes, y al más bajo en los no residentes.

2. REQUISITOS PARA EL EJERCICIO DE LA OPCIÓN: LA MODIFICACIÓN DE LA LPGE

Para ejercitar tal opción deben cumplirse los siguientes requisitos, el último de los cuales ha sido añadido por la Ley de Presupuestos para el año 2010:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su desplazamiento a territorio español. Por tanto, en caso de nacionales desplazados al extranjero deberán permanecer diez años fuera de España. Da igual que fuesen previamente residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o en un país tercero¹¹. Como observa CHICO DE LA CÁMARA, este requisito puede ser excesivo habida cuenta de la alta movilidad laboral en el plano internacional, aparte de que discrimina a los nacionales españoles que serán los que normalmente tendrán más dificultades para computar una residencia fuera de España durante más de diez años¹².

b) Que el desplazamiento a España se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Esta circunstancia se considera cumplida cuando se inicia una relación laboral (ordinaria o especial) o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento es ordenado por el empleador y existe una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtiene rentas que se califiquen como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. No sería, por tanto, aplicable si no hay contrato laboral. Por ejemplo un golfista o un tenista con rentas profesionales.

c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Así ocurre, aunque 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, no exceda del 15% de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural¹³. El

10. Según el art. 4 del MC OCDE, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión 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.

11. Consulta Vinculante V0747-09, de 8 de abril de 2009 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.

12. Aunque se trata de una discriminación inversa admitida por el ordenamiento comunitario, como apunta dicho autor. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., «Los regímenes tributarios especiales que concede nuestro sistema tributario a los deportistas para favorecer la generación de renta en nuestro país», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 17, 2006, p. 164.

13. La Consulta vinculante V0961-07, de 16 de mayo de 2007, de la Subdirección General de Política Tributaria, en relación a una aerolínea residente en España que contrató personal de vuelo, que como consecuencia de dicha contratación, adquirió su residencia en España, dado que el personal contratado realizaba habitualmente vuelos sobre el espacio aéreo internacional, determinó que la totalidad de los trabajos redundan en beneficio de una entidad residente en España, y se consideran rentas obtenidas en territorio español. En consecuencia, en tal caso no es exigible que la suma de las retribuciones correspondientes a los trabajos realizados a bordo de una aeronave en tráfico internacional no exceda del 15 por ciento de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.

límite se eleva al 30% cuando el contribuyente, en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo, asume funciones en otra empresa del grupo (art. 42 CCom), fuera del territorio español. Si no puede acreditarse la cuantía de las retribuciones por los trabajos realizados en el extranjero, su cálculo debe realizarse teniendo en cuenta los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero¹⁴.

d) Que dichos 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, entendiéndose cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de tales entidades.

Si el desplazamiento se produce dentro de un grupo de empresas (art. 42 CCom), es necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

e) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.

Por ejemplo, una indemnización por despido como está exenta en la LIRPF quedaría excluida. No obstante, como la exención opera en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, puede interpretarse que la parte no exenta sí se beneficiaría del régimen especial.

f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales. Este apartado ha sido incorporado por la Disposición final decimotercera de la LPGE para el año 2010.

3. VALORACIÓN CRÍTICA DE LA OPCIÓN

El ejercicio de la opción requiere tomar en consideración las diversas rentas percibidas y la posible obtención de rentas en el extranjero.

Así, es beneficioso en:

– Los rendimientos del trabajo relativamente altos, que tributan al 24 por 100 frente a la tarifa progresiva del 24 al 43 por 100.

– Los dividendos, que lo hacen al 19 por 100, sin que opere el 21 por 100 a partir de 6.000 euros, y con aplicación de la exención de 1.500 euros como los residentes (en cambio, en el anterior régimen –hasta 2007– no se aplicaba la deducción por doble imposición intersocietaria). En este caso se produce una *discrimination à rebours* permitida por el ordenamiento comunitario¹⁵ pero probablemente contraria al principio de igualdad de los arts. 14 y 31 de nuestra Constitución.

14. Ante la imposibilidad de acreditar las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos desarrollados por el directivo en el extranjero, 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. No se computarán los días no laborables que el trabajador permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos o una vez finalizados los mismos, ni tampoco los períodos vacacionales que el trabajador hubiera disfrutado en el extranjero. En el denominador se consignará el número total de días naturales del año. Ver Consulta vinculante V1642-07, de 27 de julio de 2007, de la Subdirección General de Política Tributaria.

15. El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 96/2002 estimó que una norma estatal resultaba contraria al artículo 14 de la Constitución española, en tanto diferenciaba entre extranjeros comunitarios y ciudadanos españoles de forma injustificada, haciendo uso de la discriminación proscrita en la Constitución. La Ley de acompañamiento a los PGE de 2004 equiparó a los extranjeros comunitarios con los residentes en los territorios forales, excluyendo así a los españoles no residentes en el País Vasco y Navarra. Según el Tribunal los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que «operan» económicamente en los territorios forales citados, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan en el mercado autonómico: como residentes en España o como no residentes en España siéndolo en un país miembro de la Unión Europea. Cfr. SARMIENTO, D., «Discriminaciones inversas comunitarias y Constitución Española».

– No opera el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen recogido en el artículo 92 LIRPF, pues no se establece en el IRNR¹⁶.

Sobre todo es favorable el tributar sólo por la renta obtenida en España –y por el patrimonio situado en España–, aunque parte de los rendimientos del trabajo se obtengan en el extranjero (el 15 por 100 con carácter general o el 30 por 100 si se realizan en una empresa extranjera del grupo). Ello puede plantear problemas de falta de información y ausencia de tributación por rendimientos obtenidos en el país de la fuente, ya que es residente en España¹⁷.

También podrían surgir supuestos de doble exención si el contribuyente consiguiera que le expedieran un certificado especial de que es residente en España a efectos de un convenio, y decidiera tributar por obligación real únicamente por las rentas generadas en nuestro país. Pero para evitarlo el art. 120.1 RIRPF dispone que dichos contribuyentes podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en el anexo 9 de la DA. 2ª de la Orden EH 3626/2003, de 23 de diciembre¹⁸. Por consiguiente, la expedición del certificado especial como «impatriado» no servirá para eludir la tributación del sujeto en el país de origen por la renta mundial en el supuesto de que dicho sujeto fuera considerado residente fiscal en ese país. No obstante, según el apartado 2, el Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar, a condición de reciprocidad, que se emitan certificados de residencia a los contribuyentes que opten por este régimen especial, a los efectos de las disposiciones de un convenio suscrito por España para evitar la doble imposición internacional.

Es menos favorable en:

– La integración y compensación de rentas, al tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

– Las exenciones, pues no se aplica la exención existente para los residentes por transmisión de la vivienda habitual en caso de reinversión, ni la exención por disolución de la sociedad de gananciales, o por la venta de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva con reinversión del precio obtenido en otras participaciones. El Proyecto de Ley al que hemos hecho referencia permite aplicar la exención por la disolución de la sociedad de gananciales a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

En este punto, la DGT incluso ha negado en diversas Consultas la aplicación de las exenciones del TRLIRNR argumentando que «constituye un presupuesto para la aplicación de dichas exenciones el hecho de que el contribuyente sea no residente en territorio español»¹⁹. Pero resulta ilógico que el art. 93 LIRPF diga que pueden optar por «tributar por el IRNR» y la DGT considere solo se les aplique el resto de preceptos relativos a la base imponible, tipos de gravamen, deducciones y pagos a cuenta. Además, como advierte DE PABLO VARONA, no tendría razón de ser que uno de los requisitos de aplicación del régimen sea que los rendimientos del trabajo no estén exentos del tributación por el IRNR²⁰, pues según la DGT todos estarían gravados por dicho impuesto, o que se les aplique la retención del 3 por 100 en las plusvalías (ver más abajo), ya que dicha detracción está pensada para garantizar el pago cuando el transmitente no resida en España²¹.

– Los gastos deducibles, pues la base imponible será, como regla general, el rendimiento íntegro sin deducción de gastos –salvo en los RAE (donde solo se deducen los gastos de personal y aprovisionamiento)–, a diferencia del IRPF. Por ejemplo, no se pueden deducir los gastos en los

16. Cfr. DE PABLO VARONA, C., «El régimen fiscal para deportistas desplazados (“impatriados”) y la aplicabilidad de las exenciones establecidas en el impuesto sobre la renta de los no residentes», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 23, 2008, p. 240.

17. DE PALACIO RODRÍGUEZ-SOLANO, J., «El régimen fiscal de los impatriados. Problemas de aplicación y alternativas de reforma», IEF, 2006, p. 205.

18. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., «Los regímenes tributarios especiales...», ob.cit., p. 166.

19. V0648-07, V0650-07 y V0651-07, todas ellas de 30 de marzo de 2007.

20. Cfr. DE PABLO VARONA, C., «El régimen fiscal para deportistas desplazados...», ob.cit., p. 243. En relación a la exención de los intereses, Deuda Pública y ganancias patrimoniales por enajenación de bienes muebles sin establecimiento permanente, se pregunta: «¿Qué sentido tiene, a la vista de la finalidad de la exención, negar su aplicación a quienes se acogen al régimen especial, cuando, de verse obligados a tributar por tales intereses en nuestro país, podrán optar por colocarlos fuera del mismo eludiendo la tributación por el IRNR y, por tanto, de cualquier gravamen en nuestro país?».

21. Ob. últ. cit., p. 244.

rendimientos del trabajo –básicamente la Seguridad Social–. La utilización del importe íntegro, conocida como *witholding tax* (retención en origen liberatoria), se justifica por la doctrina hacendística en la imposibilidad de establecer con certeza los gastos imputables a las rentas aisladas, al haberse contraído fuera del territorio del Estado en que se ha generado la renta²².

No obstante, como se dijo al principio, en este ámbito se está produciendo una reforma del Texto Refundido para permitir la deducción de determinados gastos a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, porque la jurisprudencia del TJCE ha señalado que constituye una discriminación la no deducción de gastos por no residentes que realicen actividades profesionales o artísticas, y se va a ampliar a otras categorías de renta, como ya ocurriera con la unificación a la baja de los tipos de gravamen (Asscher, Gerritse, Conijn, Centro Equestre)²³. El objeto del Proyecto de Ley por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, según la Exposición de motivos, es favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios²⁴ y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario. No obstante, la razón última deriva de un procedimiento de infracción abierto por la Comisión Europea contra España (IP/08/1533)²⁵. La modificación permite deducir «los gastos previstos en la Ley 35/2006», del IRPF, «siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España»²⁶.

– Las reducciones que operan en la LIRPF, que no se contemplan para los no residentes (por rendimientos irregulares, aportaciones a instituciones de previsión social, concretamente, por aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales, anualidades por alimentos, pensiones compensatorias, etc.). Se nos ocurre que podría plantearse un problema en los rendimientos del capital inmobiliario pues el término «gastos» no incluye las reducciones (ni siquiera determinados gastos indirectos, según la doctrina del TJCE²⁷), en cuanto que se exige su correlación con los ingresos, porque el art. 23 LIRPF prevé una reducción del 50 o del 100 por 100 en el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda según la edad del arrendatario. Aquellos no residentes que se encuentren en una situación comparable a los residentes podrían invocar una discriminación prohibida por el TCE y la vulneración de la libre prestación de servicios

22. Cfr. MARTÍN QUERAL, TEJERIZO LÓPEZ, CAYÓN GALIARDO *et al*, *Manual de Derecho tributario*, Aranzadi, 4ª ed., 2007, pág. 401.

23. Véanse, por todas, la STJCE de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, asunto C-234/01, que consideró discriminatoria una normativa nacional que hace tributar a los prestadores de servicios no residentes por sus rentas brutas, mientras que los residentes se deducen los gastos profesionales y tributan por las rentas netas; y fundamentalmente la STJCE de 15 de febrero de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, asunto C-345/04, según la cual el principio de territorialidad limita la deducibilidad de los gastos necesarios en que han incurrido los no residentes sin establecimiento permanente.

24. Esta libertad ha obligado a modificar el art. 7 ñ) de la LIRPF, porque el TJCE, en su sentencia de 6 de octubre de 2009 (asunto C-153/08), dictaminó que la exención establecida en el artículo 7.ñ) de la LIRPF constituía una restricción a la libre prestación de servicios contraria a lo dispuesto en el artículo 49 del Tratado CE, en perjuicio de los organismos públicos y de las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en Estados miembros distintos de España.

25. La Comisión considera que las normas españolas –gravar a los no residentes sin establecimiento permanente sobre la renta bruta y gravar determinadas plusvalías que están exentas para los residentes– son incompatibles con el Tratado CE, que garantiza la libre circulación de personas y trabajadores, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Con base en ello, estima que España incumple sus obligaciones emanadas de los artículos 39, 49 y 56 del Tratado CE y de los artículos correspondientes del Acuerdo EEE. La Comisión ha basado su argumentación particularmente en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Asscher. La petición adopta la forma de un dictamen motivado (segunda etapa del procedimiento de infracción previsto en el artículo 226 del Tratado CE). Si en el plazo de dos meses el Estado miembro afectado no reacciona de forma satisfactoria al dictamen motivado, la Comisión puede recurrir al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

La Comisión estima que estas normas restringen la libre circulación de personas y trabajadores, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales, por lo que España incumple sus obligaciones emanadas de los artículos 39, 49 y 56 del Tratado CE y de los artículos correspondientes del Acuerdo EEE. La Comisión ha basado su argumentación particularmente en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Asscher

26. Art. 4 del Proyecto de Ley por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, que modifica, entre otros, el art. 24.6 TRLIRNR (BOCG 9-10-2009).

27. En el caso *Centro Equestre* considera las amortizaciones como gasto indirecto, excluyendo su deducibilidad.

y la libre circulación de capitales²⁸. También podría plantearse en relación con la reducción por aportaciones a instituciones de previsión social. En cambio, en los rendimientos irregulares no hay tal discriminación pues la reducción de los residentes obedece a la progresividad de la tarifa del IRPF.

– El mínimo personal y familiar, aplicable solo en el IRPF.

– Las deducciones del IRPF, ya que sólo se admite la deducción por donativos. Sobre todo afecta a la deducción por vivienda habitual, aunque en el futuro está prevista una limitación que disminuirá mucho su relevancia desgravatoria.

– La retención del 3 por 100 que se detrae en la venta de inmuebles. Si el vendedor es contribuyente del IRNR el adquirente está obligado a retener e ingresar el 3% del precio acordado en concepto de pago a cuenta del IRNR por la ganancia patrimonial (art. 25.2 TRLIRNR), y ello pese a que presentan declaración por el IRPF (el art. 14.2 Reglamento excluye la retención en tal supuesto), pues expresamente lo prevé el art. 114.5 TRLIRNR.

– Si en la Comunidad Autónoma en la que reside debe declarar el Impuesto sobre el Patrimonio no se aplicaría el mínimo exento de 108.182 € (art. 28.3 LIP) ni la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero²⁹. Actualmente la bonificación establecida en dicho impuesto por la Ley 4/2008 supone la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio en casi toda España pero se mantiene en las Diputaciones Forales vascas, donde hay personas que trabajan allí y residen en Francia, por lo cual deberían considerar la mayor tributación que habrían de abonar por este impuesto si ejerciesen esta opción³⁰.

4. ASPECTOS TEMPORALES DEL RÉGIMEN

Se aplica durante el período impositivo en que se adquiera la residencia y los cinco siguientes, por lo que puede extenderse a seis períodos impositivos. En cuanto al inicio de aplicación, se considera 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 es superior a 183 días (art. 115 RIRPF), marginando el criterio de vinculación económica que también debería operar en este caso³¹. Los contribuyentes que opten por este régimen especial pueden solicitar el certificado de residencia fiscal en España.

El plazo para ejercitar la opción es de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España. Como normalmente el plazo de seis meses comienza a contar desde el inicio de la actividad en España, la opción por el IRNR se ejercerá antes de ser residente en España –antes de transcurrir los 183 días previstos en la LIRPF para serlo–, lo que no deja de ser paradójico, pues éste es un requisito fundamental para su aplicación.

En relación a la retención antes de adquirir la condición de residente, los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por el IRPF pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, dejando constancia de la fecha de entrada en dicho territorio, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes por este Impuesto. La Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo, residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste

28. Por el servicio de alquiler y por inversiones inmobiliarias no afectas a actividades económicas.

29. No obstante, tendría la ventaja de tributar sólo por el patrimonio «español» y no por el mundial, como aprecia CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes...*, ob.cit., p. 253.

30. Por ejemplo, en Guipúzcoa el art. 4.3 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé la opción por el IRNR, pero la Norma Foral 14/1991 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, no prevé la bonificación del 100 por 100 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para las Comunidades de régimen común, prevista igualmente en la Diputación Foral Navarra.

31. Así lo ha entendido la SAN de 30 de mayo de 2007, entre otras, considerando residentes a los deportistas que firman una temporada con un club español, aunque no residan más de 183 días, por radicar aquí su principal centro de intereses económicos. Véase ANIBARRO, S., p. 153.

la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por el IRPF (art. 99.8.2º LIRPF).

Los contribuyentes pueden renunciar a su aplicación en los meses de noviembre y diciembre anteriores al año natural en que la renuncia debe surtir efecto. También pueden quedar excluidos si se incumple alguno de los requisitos apuntados. En ambos casos no se podrá volver a optar por su aplicación.

5. PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD Y APLICABILIDAD EN LA NUEVA REGULACIÓN

La modificación se introdujo en el debate de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 en el Congreso a raíz de una enmienda del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds que proponía su supresión³². En la tramitación parlamentaria del Congreso, el Grupo Parlamentario Socialista limitó esta medida a los primeros 600.000 euros y a los contratos firmados a partir del 1 de enero de 2010, y ese es el texto que la Disposición Final Decimotercera de la LPGE para el año 2010 ha incluido en el art. 93 LIRPF y en la Disposición Transitoria decimoséptima de la LIRPF, respectivamente, al no admitirse las enmiendas del Senado³³.

Así, el art. 93 LIRPF incorpora como requisito adicional para la aplicación del régimen, en su nuevo apartado f), que «las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales». Y la Disposición transitoria decimoséptima, relativa a los trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010, señala que «los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2010 podrán aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a la redacción del citado artículo en vigor a 31 de diciembre de 2009».

Por tanto, no afectará a los jugadores foráneos de nivel medio de la Primera división, ni a los contratos en vigor, de modo que si el contrato tiene seis años, se beneficiará de un tipo del 24 por 100 hasta el 2015.

El portavoz del Partido Socialista en el Congreso, José Antonio Alonso, insistió en los medios de comunicación en el carácter «no retroactivo» de la reforma que, aseguró, busca «fomentar la justicia y la equidad fiscal en un momento de crisis económica seria»³⁴. Pero desde la perspectiva de la igualdad y de los principios de capacidad económica y progresividad no se justifica una tributación tan desigual, ni ahora ni antes de la actual época de crisis, únicamente razones de

32. La motivación de la enmienda número 1.292 es la siguiente (BOCG 27-10-2009.-Serie A. Núm. 42-5): «No parece justo ni equitativo que las multimillonarias retribuciones de numerosos deportistas de élite o de los escasos directivos de multinacionales impatriados tributen al tipo fijo del 24% del IRNR que es precisamente el tipo mínimo marginal que se aplica a cualquier ciudadano residente en el territorio del Estado español.

Este régimen favorable para los impatriados se justificó en su día para atraer hacia España a los directivos de multinacionales, y con ellos las sedes de las mismas. La experiencia ha acreditado que esas expectativas no se han cumplido, y que dicho beneficio es utilizado ampliamente por los clubes deportivos que fichan a jugadores extranjeros con altísimas retribuciones (netas de impuestos) por un plazo máximo de 6 años para aprovechar la ventaja fiscal.

Esas personas son residentes como cualquier pensionista, trabajador o autónomo al que se le aplica la tarifa general del IRPF, no encontrando ninguna justificación superior para que este beneficio fiscal a personas de altísimos ingresos prevalezca sobre el interés general».

Esta enmienda se aceptó para contar con la mayoría parlamentaria suficiente para aprobar las enmiendas en el Senado (es la primera vez en tres años que el Senado introduce enmiendas en vez de vetarlas y devolverlas al Congreso), pues el Gobierno afirmó su voluntad de no subir los impuestos salvo en el IVA y las rentas del ahorro del IRPF.

También presentaron otra enmienda, la 1902, con un aumento del tipo marginal de las escalas estatal y autonómica del IRPF de 7 puntos en total para bases liquidables superiores a 600.000 euros anuales.

33. Curiosamente, su admisión habría resuelto alguno de los problemas a los que luego nos referiremos, relativos a su indeterminación y al error de salto.

34. *El Economista*, 4-11-2009 (<http://www.economista.es/futbol/noticias/1670713/11/09/La-Liga-de-Futbol-amenaza-con-un-paro-por-la-ley-Beckham.html>).

eficiencia recaudatoria pueden sustentar esta medida³⁵. Sin embargo, según el portavoz de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado el nuevo sistema dejaría fuera a un total de 60 contribuyentes. Así, de las 1.960 personas que están acogidas a este régimen especial, los cambios sólo serían efectivos para los 60 extranjeros (el 3%) que dicen ganar más de 600.000 euros anuales. De éstos, 43 son futbolistas y 17 ejecutivos³⁶. En consecuencia, dado que afecta a un número reducido de personas, el efecto económico será, previsiblemente, escaso.

Más aún al aplicarse solo a los nuevos contratos, que pueden no celebrarse si hay regímenes más favorables en otros países. Por ejemplo, Portugal ha implantado en 2009 un régimen especial para quienes no hayan declarado sus impuestos como residentes en dicho país en los últimos cinco años, aplicándoles un tipo de gravamen del 20 por 100, durante diez años con posibilidad de perderlo y recuperarlo en dicho plazo –mientras que en España se exigen diez años de no residencia, se aplica por seis años y la renuncia o exclusión tiene carácter irreversible–. En Francia, desde el 1 de enero de 2008 los impatriados contratados directamente por una empresa ubicada en Francia pueden optar por una exención fija del Impuesto sobre la Renta, de cuantía igual al 30% de su retribución total. En el Reino Unido e Irlanda se distingue entre contribuyentes domiciliados y no domiciliados, permitiendo a estos últimos tributar sólo por los rendimientos de fuente interna o transferidos desde otros países³⁷.

Junto a la escasa efectividad desde el punto de vista de la recaudación, la redacción legal plantea varios problemas.

De un lado, impone un gravamen en la Ley de Presupuestos sin habilitación normativa para ello³⁸. En efecto, la Disposición final sexta de la Ley 35/2006, dispone que la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española:

- a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota.
- b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

En este caso se podría interpretar que se modifica la escala del impuesto pero realmente se añade un requisito al régimen opcional que supone aplicar la tarifa progresiva frente al tipo fijo del 24 por 100, lo que excede, a nuestro juicio, la habilitación legal prevista en la LIRPF.

De otra parte, la aplicación del régimen cuando las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales, implica su exclusión si se prevé un exceso, pero ¿qué ocurre si finalmente no se excede esa cifra? Habrá que atender a la retribución efectiva, no a la prevista, pudiendo ejercitar la opción en tal caso. Por el contrario, si se previó una retribución inferior y se excede, debería quedar excluido del régimen.

35. Señala CORDÓN EZQUERRO que con este régimen el legislador, para conseguir los objetivos perseguidos, no tiene en cuenta para estas rentas las circunstancias personales y familiares ni los principios de igualdad y progresividad, primando, en consecuencia, los principios de eficiencia y neutralidad. Ver «Régimen fiscal de los impatriados y expatriados», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, núm. 825, 2005, p. 85. En nuestra opinión la eficiencia no debe ser únicamente recaudatoria, y la neutralidad se conseguiría con una adecuada armonización fiscal en este ámbito, pues tanto los impuestos excesivos como insuficientes modifican el comportamiento de los contribuyentes, afectando a la neutralidad.

36. Ver F. NÚÑEZ, «Ley Beckham: mucho ruido y nula recaudación», *El Mundo*, 8-11-2009, pág. 15.

37. Concretamente, en el Reino Unido, ante las críticas que suscitaba la tributación exclusiva por la renta de fuente inglesa, se ha establecido un gravamen de 30.000 euros al año por toda la renta exterior. Se excluyen de este gravamen los residentes no domiciliados durante los siete primeros años y con independencia del plazo aquellos que por renta de fuente extranjera sólo cobren 2000 libras. Según FALCÓN Y TELLA esta reforma unida al nuevo impuesto establecido a las primas bancarias en Reino Unido del 50 por ciento y la subida del tipo marginal al 50 por 100 está provocando la deslocalización de ejecutivos y banqueros a Jersey, Guernsey o la isla de Man, lo propio pasará con la reforma del régimen de impatriados en España (en la presentación del libro *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Referencias Comunitarias*, el 17 de diciembre de 2009, en Madrid). A nuestro juicio, tal como ha quedado configurada la reforma y según los datos aportados por el portavoz de Inspectores, el traslado a otros países no será tan relevante, al afectar sólo al 6 por 100 del total.

38. Esta opinión fue sustentada FALCÓN Y TELLA en la presentación del libro *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Referencias Comunitarias*, el 17 de diciembre de 2009, en Madrid.

En tercer lugar, dado que el exceso de 600.000 euros anuales en un ejercicio supone la exclusión del régimen, si el salario fuese ligeramente superior puede compensar una reducción del sueldo para pagar un 24 por 100 y evitar la tarifa progresiva. Ello es consecuencia del error de salto que supone aplicar la tarifa desde el primer euro, cuando lo lógico habría sido imponer el gravamen del 43 por 100 a partir de 600.000 euros. El Grupo Parlamentario Catalán en el Senado de Convergència i Unió propuso la sustitución de la Disposición final decimotercera proveniente del Congreso con una enmienda que aplicaba el 24 por 100 hasta 600.000 euros y el 40 por 100 al exceso, pero finalmente no se aprobó³⁹.

Además, la aplicación del art. 56.3 de la LGT para subsanar este defecto –que es lo más razonable– puede plantear dudas en cuanto que no se trata de que a un incremento de la base le corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento, sino que se aplica un régimen tributario completamente diferente, según se ha podido apreciar, y habría que hacer un cálculo global, teniendo en cuenta para el caso de tributación en obligación personal la renta mundial y las reducciones, gastos deducibles y deducciones en cada caso.

A nuestro juicio el principio de eficiencia recaudatoria no debería prevalecer sobre el principio material de igualdad, permitiendo tipos reducidos del 24 por 100 a rentas diez veces superiores al tramo máximo de la LIRPF que tributan al 43 por 100 a partir de 53.407 euros. En efecto, si el rendimiento de cada ejercicio no excede de 600.000 euros se aplicaría el 24 por 100.

Desde la perspectiva de los principios materiales de justicia lo que debería hacerse es fijar una reducción para determinados deportistas –futbolistas, pilotos, ciclistas, tenistas–, habida cuenta su breve vida laboral, que tuviera en cuenta el carácter irregular de sus rendimientos. Somos conscientes, no obstante, de que razones recaudatorias y la dificultad que supondría extender esas reducciones a supuestos análogos hacen altamente improbable que tal propuesta se haga realidad.

6. CONCLUSIONES

En la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece un régimen para los nuevos residentes con contrato laboral que permite optar por tributar por el IRNR. La LPGE para 2010 excluye de su aplicación a quienes tengan un salario superior a 600.000 euros. El ejercicio de la opción permite aplicar el tipo de gravamen de los no residentes a la renta obtenida en España –el 24 por 100 a la renta general y el 19 por 100 a la renta del ahorro– frente a la tarifa progresiva y el tipo del 19 y 21 por 100, respectivamente, sobre la renta mundial, si bien no se consideran las circunstancias personales ni las reducciones y determinados gastos y deducciones. La Dirección General de Tributos entiende que tampoco son aplicables las exenciones del TRLIRNR pero ello no se deriva ni de la dicción legal ni de la interpretación teleológica de la Ley.

Desde la perspectiva de la igualdad y del principio de capacidad económica no se justifica una tributación tan desigual. El límite fijado para tributar como los residentes es más de diez veces superior al que se aplica al resto de contribuyentes para tributar al tipo máximo, cifrado en 53.407 euros, lo que pone de manifiesto la falta de equidad –pese a la modificación legal–. También es un agravio comparativo para los jugadores de fútbol nacionales, que con sueldos similares en algunos casos a sus compañeros tributan casi el doble, y para el resto de miembros de la unidad familiar que residan en España. Solo razones de eficiencia recaudatoria pueden fundamentarlo.

Aunque la medida es positiva desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria material y pretende aumentar la recaudación, a nuestro juicio, dado que afecta a un número reducido

39. De un lado, la enmienda número 2336 propuso la supresión del texto aprobado en el Congreso por dos razones básicas: por dos razones básicas: a) La inseguridad jurídica que podía generar a los obligados tributarios el concepto de retribuciones previsibles –no definido en la Ley–; b) Evitar el agravio impositivo que supone el mencionado apartado entre la persona física que percibirá previsiblemente 600.000 euros y aquellas que previsiblemente puedan percibir un euro más de dicha cantidad, consecuencia –como se ha dicho– del error de salto. De otro, la enmienda número 2337, que añadía una Disposición final a la LPGE incorporando una nueva letra i) al art. 25.1 del TRLIRNR con el siguiente tenor: «Los rendimientos de las personas físicas que hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se gravarán al tipo del 24 por ciento hasta la cuantía de 600.000 euros anuales y en adelante al tipo del 40 por ciento» (BOCG. Senado, serie II, núm. 30-f, de 01-12-2009).

de personas (en torno a un 3 por 100 del total de impatriados) el efecto económico será escaso. Además, es razonable pensar que algunas de estas personas y los equipos que las acompañan en algunos casos pueden irse a otros países, con la consiguiente pérdida de recaudación y de generación de conocimiento y tecnología. Por ejemplo, a Francia y Portugal que han establecido recientemente disposiciones beneficiosas para los impatriados.

El beneficio más importante que deriva del ejercicio de la opción es la aplicación del gravamen del 24 por 100, pero también hay que considerar otros factores, como la no aplicación de determinadas exenciones, gastos, reducciones y deducciones. En materia de gastos una inminente reforma del Texto Refundido de la Ley del IRNR permitirá a los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea deducir los gastos siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

En cuanto a la reforma de la opción por Ley de Presupuestos puede contravenir la prohibición del art. 134.7 de la Constitución, pues no se trata de modificar un límite legal sino de crear uno que no existía al fijar un nuevo requisito para el ejercicio de una opción legal. Además, la creación de este límite cuantitativo supone que a partir de 600.000,01 euros se tributa obligatoriamente en obligación personal con un tremendo error de salto al aplicar la tarifa progresiva frente al 24 por 100. Y el artículo 56 de la LGT es de difícil aplicación pues no se trata simplemente de aplicar uno u otro tipo sino que la forma de tributación en cada caso es completamente distinta. Debería fijarse legalmente la aplicación del 43 por 100 a partir de esa cifra. Finalmente, la redacción es harto imprecisa, al depender de que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.

En suma, debería corregirse la redacción legal, si bien desde el prisma constitucional no se justifica la disparidad de tratamiento, y lo más razonable sería suprimirlo otorgando ayudas a aquellos científicos o ejecutivos que generen un valor añadido con su traslado a España, o en su defecto aplicar un régimen de reducciones en las rentas del trabajo del IRPF para mantener cierta progresividad. En el caso concreto de futbolistas y otros deportistas –pilotos de carreras, ciclistas, tenistas–, debería fijarse alguna reducción, habida cuenta su breve vida laboral, que tuviera en cuenta el carácter irregular de sus rendimientos.